



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13502.721396/2014-27
ACÓRDÃO	9202-011.748 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	9 de abril de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CETREL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 01/03/2011, 31/03/2011

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS REGIMENTAIS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM HARMONIA COM SÚMULA DO CARF. NÃO CONHECIMENTO.

Não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula do CARF, ainda que a referida súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

Trata-se do lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social referentes à parte da empresa, correspondente a 20% sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos **segurados contribuintes individuais** que lhe prestem serviços.

De acordo com o Relatório Fiscal (fl. 09/35), os fatos geradores das contribuições lançadas referem-se à **participação nos lucros paga aos contribuintes individuais administradores da companhia (Diretores)**, apurada com base na folha de pagamento entregue pelo Contribuinte.

O Contribuinte apresentou impugnação (fls. 869/957) que foi considerada improcedente pelo acórdão 102-001.333 - 4ª Turma da DRJ02 (fls. 962/969)

Inconformado, o Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 978/1010), ao qual foi negado provimento, de acordo com o acórdão 2202-009.596 (fls. 1039/1051), conforme se verifica na ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2011 a 31/03/2011

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que deu provimento ao recurso.

Ao tomar conhecimento da decisão, o Contribuinte apresentou Recurso Especial (fl. 1063/1098), pretendendo rediscutir as matérias:

a) Lei 10.101/00 – contribuintes individuais (diretores estatutários)

b) Art. 152 da Lei 6.404/76 e isenção no pagamento de lucros a diretores estatutários.

O Recurso Especial teve seguimento, conforme despacho de 28/07/2023 às folhas 1174/1184).

Das alegações do Contribuinte

- O Acórdão entendeu que os pagamentos realizados a diretores não empregados, não são alcançados pela imunidade tributária conferida pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal e nem pela isenção veiculada pela Lei nº 10.101/2000, já que tais normas supostamente limitariam a sua aplicabilidade aos pagamentos realizados apenas a segurados empregados.
- O pagamento da PLR não possui natureza remuneratória, ao passo que está intrinsecamente relacionado com a remuneração do capital. Isto porque, a PLR possui uma relação intrínseca com o resultado auferido, estando condicionada ao sucesso obtido pela empresa e determinado período.
- Não há fundamento legal para a exigência de contribuição previdenciária sobre lucro – como é o caso da PLR – apenas sobre remuneração.
- Para que a fiscalização pudesse afirmar que ocorreu, no caso concreto, o fato gerador da contribuição em foco, deveria provar que estão presentes de forma simultânea todos os critérios da hipótese de incidência da referida

exação, eleitos pelo legislador como suficientes para, uma vez constatados, desatarem o fenômeno da incidência.

- Em nenhum momento o Relatório Fiscal demonstra de forma concreta que os pagamentos realizados pela Recorrente se destinariam a remunerar o trabalho prestado pelos seus diretores. A natureza remuneratória é presumida pelo simples fato de, no entendimento da fiscalização, a PLR ter sido paga a contribuintes individuais.
- No Acórdão recorrido, a Turma de piso afirma que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada de modo que a norma isentiva abrange apenas os empregados da empresa, ou seja, trabalhadores com vínculo celetista. Ocorre que não há qualquer razão para que tal fundamento seja mantido, já que o texto constitucional trata dos trabalhadores de maneira ampla, sem qualquer limitação expressa relacionada ao vínculo de emprego.
- Como aponta a melhor doutrina, a intenção do legislador, ao garantir a todos os trabalhadores o direito à participação nos lucros, é claramente a de integrar o capital ao trabalho, estimulando as empresas a partilharem os resultados com aqueles trabalhadores que se empenharam em alcançá-los, de modo a aumentar a produtividade mediante a distribuição da riqueza.
- A definição de trabalhador a que alude o texto constitucional, por sua vez, não se restringe, por óbvio, aos empregados, mas a todos aqueles que exercem o labor, seja sob que rótulo for. Não faria sentido algum a Constituição Federal garantir ao trabalhador-empregado o direito à participação nos lucros e resultados das empresas desvinculada da remuneração e excluir tal direito ao trabalhador-não empregado, pelo simples fato de a sua relação de trabalho não estar sujeita às regras da CLT.
- Os pagamentos efetuados pela Recorrente aos seus diretores não devem sofrer incidência da contribuição previdenciária ora combatida, uma vez que estão albergados pela Lei n.º 10.101/00 e cumpriram todos os seus requisitos.
- Não faria sentido que os diretores empregados e demais integrantes regidos pela CLT fizessem jus ao recebimento de participação nos lucros desonerados da incidência das contribuições previdenciárias, com respaldo na Constituição Federal e Lei n.º 10.101/2000, e os diretores estatutários, também submetidos a essas metas e a orçamentos determinados pelo Conselho de Administração, tivessem o recebimento da sua participação onerada pela contribuição previdenciária, sendo que a única diferença entre eles seria o regime de contratação ao qual foram submetidos.
- Não obstante a PLR distribuída aos Diretores Estatutários tenha seguido o acordo firmado com os demais empregados, destaca-se que os pagamentos também observaram os requisitos dispostos no § 1º, art. 152, da Lei nº 6.404/76.

- Ao disciplinar a distribuição de lucros aos diretores estatutários, conforme dispositivos analisados no próprio relatório fiscal, a Lei das S/A se enquadra perfeitamente na hipótese constitucional, o que implica em reconhecer a natureza não remuneratória dos pagamentos de distribuição de lucros efetuados nos seus termos.
- A própria Constituição Federal que estabeleceu a natureza não remuneratória dos pagamentos de participação nos lucros a trabalhadores, conforme definido em lei, não havendo qualquer justificativa ou razão para que os pagamentos a título de distribuição de lucros a administradores feitos nos termos da Lei das Sociedades Anônimas não se beneficiem da natureza não remuneratória constitucionalmente prevista.
- Tratando-se de imunidade constitucionalmente prevista, deve o intérprete buscar ao máximo alcançar o espírito do legislador constitucional, de modo a evitar que o texto constitucional seja mitigado ou restringido. Sendo assim, deve-se afastar qualquer intenção de interpretação literal ou restritiva da imunidade das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de participação dos trabalhadores nos resultados e lucros das empresas, nos moldes do art. 111 do CTN.
- Conclui-se, assim, que a imunidade veiculada pelo art. 7º, XI da Constituição Federal não se restringe ao pagamento de distribuição de lucros ou resultados apenas a empregados, mas também aos demais trabalhadores, como é o caso dos diretores estatutários da Recorrente. Ademais, a Lei n.º 6.404/76 é veículo hábil a estabelecer as regras de participação nos lucros aplicáveis a diretores estatutários de que trata o referido art. 7º da Constituição Federal.
- Requer seja admitido e PROVIDO o presente Recurso Especial, com a consequente reforma do Acórdão recorrido, para julgar totalmente IMPROCEDENTE o lançamento consubstanciado no Auto de Infração em tela, determinando o cancelamento e baixa da exigência fiscal correspondente.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 08/11/2023 (fl. 1185) e, na mesma data (fl. 1198), retornou com contrarrazões (fls 1186/1197).

Das contrarrazões da Fazenda Nacional

Cumprido dizer que as contrarrazões da Fazenda Nacional correspondem às razões de decidir no acórdão de primeira instância que em resumo são as seguintes:

- Os direitos elencados no artigo 7º da Constituição Federal dizem respeito aos trabalhadores empregados.
- Os diretores são contribuintes individuais, não se enquadrando no art. 7º da Constituição Federal, que trata dos trabalhadores empregados. Esse entendimento é ratificado pelo artigo 218, parágrafo 4º, também da Carta Maior.

- A Lei 8.212/91 excluiu, conforme determina a Constituição Federal, do montante do salário de contribuição, as verbas pagas a título de participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica, qual seja, a Lei 10.101/2000.
- A verba paga a título de participação nos lucros paga aos diretores não empregados, sempre sofrerá incidência de contribuições sociais previdenciárias, pois além de ser uma forma de contraprestação aos serviços prestados, não foi incluída nas redações do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/1991, e do artigo 214, parágrafo 9º, inciso X do RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.
- Ainda que a PLR seja paga aos diretores não empregados, dentro dos limites e previsões legais e estatutárias da empresa, incidem contribuições previdenciárias sobre estas verbas, por ausência legal de hipótese de exclusão, e em conformidade com as exigências do artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91.
- Desta forma, os pagamentos efetuados aos diretores da contribuinte, a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados, integram o salário de contribuição, incidindo as contribuições previdenciárias apuradas pela Fiscalização, conforme previsto no art. 22, III, da Lei 8.212/91.
- A Fazenda Nacional requer seja IMPROVIDO o Recurso Especial de Divergência do Contribuinte.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, contudo, não merece ser conhecido.

Consoante relatado, o Recurso Especial da Contribuinte visa rediscutir a Participação nos Lucros e Resultados paga **aos contribuintes individuais administradores da companhia (Diretores)**, apurada com base na folha de pagamento entregue pelo Contribuinte. Para tanto, a divergência foi segmentada nos seguintes tópicos:

a) Lei 10.101/00 – contribuintes individuais (diretores estatutários)

b) Art. 152 da Lei 6.404/76 e isenção no pagamento de lucros a diretores estatutários.

Do exame dos acórdãos confrontados, constata-se que as situações são análogas e referem-se a lançamentos decorrentes do pagamento de valores a título de PLR a diretores não

empregados. Contudo, o aresto fustigado conclui pela incidência de contribuições sociais em relação a tal verba e, diversamente disso, os paradigmas foram no sentido de que a participação no lucro atribuída aos administradores não empregados, poderia ser paga tanto com fundamento nos dispositivos da Lei nº 10.101/2000, como na forma do art.152 da Lei nº 6.404/1972 e, em qualquer das situações estaria fora do campo de incidência do tributo.

Vejamos como decidiu o acórdão recorrido:

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos Administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria. Ademais, a Lei n.º 10.101 fala, no art. 2.º, nos empregados (titulares de vínculo de emprego).

(...)

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 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.

Quanto à primeira divergência que trata da possibilidade de a Lei nº 10.101/2000 contemplar o pagamento de PLR a contribuintes individuais, foi reconhecida a divergência em relação ao primeiro paradigma, acórdão 9202-010.354:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2010

PLR. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. ISENÇÃO

A norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores, alcançando também os diretores estatutário

Voto vencedor

(...)

Os ditames da Lei nº 10.101/00 se aplicam ao contribuinte individual, ou seja, cumpridos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/00, há isenção da contribuição previdenciária nos pagamentos realizados ao contribuinte individual a título de PLR.

(...)

Quanto à segunda divergência que pretende amparar a não incidência de contribuição previdenciária aos pagamentos de PLR a diretores não empregados com base no art. 152 § 1º da Lei 6404/1976, temos que apenas o segundo paradigma foi considerado apto para demonstrar a divergência. Vejamos os seguintes trechos:

Acórdão paradigma 2803-002.438

Ementa

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2004 a 28/02/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS COM FULCRO NO PARÁGRAFO 1.º DO ARTIGO 152 DA LEI N.º 6.404/768. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos administradores nos lucros da companhia, na forma prevista no parágrafo 1º do artigo 152 da Lei nº 6.404/768, não configura base de cálculo de contribuição previdenciária

(...)

Avançando, outras modalidades de destinação dos lucros surgem. Nas sociedades empresárias, em relação aos dirigentes, temos o pró-labore, que é a retribuição pelo trabalho, sempre sujeito às contribuições sociais; e as distribuições de lucros aos sócios, sendo a retribuição pelo capital aplicado, não sujeitas às contribuições sociais, mesmo se pagas como antecipações, desde que o lucro efetivamente se confirme ao encerramento do exercício. A existência de pró-labore aos sócios inclusive é opção da empresa, podendo o sócio perceber apenas participação nos lucros. Tal situação também não se dirige ao caso sub examine, que se trata de valores pagos a administradores não sócios de Sociedade Anônima.

Outra destinação dos lucros seria a prevista no parágrafo 1.º do artigo 152 da Lei n.º 6.404/76, sendo, contudo indevida, nos exercícios que não forem repassados os dividendos obrigatórios aos acionistas. É nessa perspectiva que a situação deve ser analisada.

(...)

A hipótese em comento diz respeito a distribuição de resultados aos administradores, prevista na lei 6404/76, não se confundindo com remuneração pelo serviço prestado.

Assim sendo, tenho como não configurada a hipótese de incidência de contribuição social.

Contudo, em que pese ter sido demonstrada a divergência jurisprudencial quanto às matérias admitidas, entendo que o recurso não merece ser conhecido. Isso porque a partir de 27/06/2024 passou a vigor a Súmula CARF nº 195, com o seguinte teor:

Súmula CARF nº 195

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 21/06/2024 – vigência em 27/06/2024

Os valores pagos aos diretores não empregados a título de participação nos lucros ou nos resultados estão sujeitos à incidência de contribuições previdenciárias.

Acórdãos Precedentes: 9202-011.036; 9202.010.258; 9202-009.919.

Quanto ao conhecimento de recurso especial, o RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, dispõe o seguinte:

Art. 118. Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais, por suas Turmas, julgar recurso especial interposto contra acórdão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial, Turma Extraordinária ou a própria Câmara Superior de Recursos Fiscais.

(...)

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das Turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

(...)

§ 12. Não servirá como paradigma o acórdão:

(...)

III - que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar:

(...)

c) Súmula do CARF ou Resolução do Pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais;

O acórdão recorrido encontra-se em consonância com o disposto na Súmula CARF nº 195, e diante do disposto no art. 118, §3º, do RICARF, não cabe Recurso Especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara

Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso. Não conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

Conclusão

Ante o exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes