



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 15504.012381/2009-12  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-007.607 – 2ª Turma  
**Sessão de** 26 de fevereiro de 2019  
**Matéria** CSP - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR - CONTRIBUÍNTES INDIVIDUAIS  
**Recorrente** FDS ENGENHARIA DE ÓLEO E GÁS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/05/2005 a 31/08/2007

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.234.530-1), totalizando R\$ 25.127,05 e consolidado em 07/07/2009, referente a a) contribuições dos segurados, incidente sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados - PLR, em desacordo com a lei específica - Lei 10.101/00 e b) contribuições dos segurados referente a remunerações pagas a segurados contribuintes individuais a título de participação nos lucros. No período de apuração de 05/2005 a 08/2007.

Ainda extraído do relatório fiscal temos que, quanto aos valores pagos aos segurados empregados a título de participação nos lucros, da leitura dos Acordos e Convenções apresentadas e esclarecimentos prestados pela empresa, estaria claro que o critério para pagamento da PLR seria subjetivo, sem um plano de metas a ser cumprido e independe do esforço pessoal do empregado. Há ainda a conclusão de que a rubrica denominada PLR seria um complemento salarial.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 19/06/2012, foi dado provimento em parte ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2403-001.388**, (efls. 273/277) com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de voto, em dar provimento parcial ao recurso determinando a exclusão dos levantamentos PL1, PL2 e PLA Vencido o conselheiro Carlos Alberto Mees Strtingari. II) Por unanimidade de voto a exclusão da multa de ofício. III) Por maioria de votos determinar o recálculo da multa de mora conforme Art. 35 da Lei 8212/91, incluído pela Lei nº 11941/2009, nos termos do art. 61 da Lei 9430/1996, que estabelece multa de 0,33% ao dia limitada a 20% critérios desta data que devem ser observados quando da ocasião do pagamento. Vencido o conselheiro Paulo Maurício Pinheiro Monteiro”*. O acórdão encontra-se assim ementado:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

*Período de apuração: 01/05/2004 a 31/12/2007*

*PREVIDENCIÁRIO.CONEXÃO.**Devem ser julgados em conjunto com o processo principal os processos apensados por conexão.**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS.**Não prosperando a constituição dos créditos dos lançamentos no processo principal que representam as bases de cálculo de processos conexos, têm esses, a mesma sorte daquele.*

O processo foi encaminhado para ciência, que ocorreu em 13/12/2012, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. O sujeito passivo, então, interpôs tempestivamente em 28/12/2012 o presente Recurso Especial (efls. 294/341).

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido para que a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) não sejam base de cálculo para a incidência de contribuições previdenciárias.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme Despacho da 4ª Câmara, de 14/06/2017 (efls. 353/358), levando-se em consideração como paradigma o Acórdão nº 2803-000.696, tendo por matéria a ser enfrentada: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS – DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A recorrente afirma:

- Que a interpretação, tanto da fiscalização, quanto do acórdão, estão equivocados ao confundirem participação nos lucros com pró-labore.
- Afirma ainda que no caso em tela se trataria de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, uma vez que não teria a habitualidade que caracteriza a remuneração, sendo por outro lado uma verba eventual e incerta, por depender exatamente da ocorrência de lucro da recorrente, o que traria a imunidade do art. 7º, XI, da Constituição Federal.
- Assevera ainda que mesmo os beneficiários em tela da PLR serem administradores não-empregados, o art. 7º, da Constituição Federal os alcançaria, na medida que elencaria todos os trabalhadores, indistintamente.
- Alega também que, além do disposto constitucional, a Lei nº 8.212/1991, traria norma de isenção específica para contribuições previdenciárias incidentes em valores pagos a título de PLR.
- Por fim, afirma que o paradigma trazido da sustentação à divergência, a medida que contradiz o acórdão recorrido, que teria isentado de contribuições previdenciárias as verbas pagas como PLR, e requer a admissão de seu Recurso Especial, para dar-lhe provimento, reconhecendo e declarando improcedente o crédito remanescente do

auto de infração em tela no que se refere às verbas pagas a título de PLR aos diretores.

A Fazenda Nacional foi cientificada do Acórdão nº **2403-001.388**, do Recurso Especial do sujeito passivo e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial do sujeito passivo em 04/08/2017 e apresentou, ainda em 04/08/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (efls. 360/364).

Em suas contrarrazões, a Fazenda Nacional:

- Contrapõe a argumentação da recorrente, defendendo a manutenção da decisão exarada no acórdão recorrido.
- A representante da Fazenda Nacional afirma que os valores pagos a segurados contribuintes individuais a título de PLR estão conduzidas pelo art. 28, II, da Lei nº 8.212/1991, o que abrangeria os diretores não-empregados aqui em tela.
- Assevera ainda que não se está discutindo ilegalidade ou constitucionalidade nos presentes autos, uma vez que seria de competência do Poder Judiciário, requerendo a atenção dos julgadores do Carf à legislação no que tange as obrigações em face da Seguridade Social.
- Por fim, a representante da Fazenda Nacional encerra suas contrarrazões requerendo o não provimento do Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

### **Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 353/358. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

### **Do mérito**

#### **Participação dos lucros e resultados à contribuintes individuais.**

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

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

Em relação aos levantamentos sobre os pagamentos aos diretores estatutários, lançou a autoridade fiscal contribuições por entender que os pagamentos não se coadunam com os preceitos legais, seja da lei 6.494 ou mesmo da lei 10.101/2000.

O lançamento foi mantido em primeira instância e quando do julgamento do recurso voluntário, a turma *a quo* decidiu por manter no lançamento os valores de contribuições incidentes sobre a PLR paga a diretores não empregados, contribuintes individuais.

Quanto aos pagamentos aos diretores não empregados, assim como descrito pela autoridade fiscal, entendo que não demonstrou a recorrente estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os pagamentos estariam amparados por legislação para que os valores estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

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

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

*(...)*

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

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

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima.

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

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

**Lei 8.212/1991:**

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

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

*(...)*

*f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)*

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado na própria concepção do papel dos administradores dentro da sociedade (membros da Diretoria e do Conselho de Administração), ou seja, são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Em outras palavras, os membros da Diretoria e do Conselho de Administração, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia<sup>1</sup>.

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, inclusive sobre os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º*

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se nas exclusões descritas na norma.

Não se discute a impossibilidade de utilização das exclusões previstas no art. 28, §9º para os contribuintes individuais, mas a inaplicabilidade de tal dispositivo, pela ausência de respaldo legal específica aos contribuintes individuais, já que a lei 10.101/2000 apenas reporta-se aos empregados.

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

*Art. 28 (...)*

***§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)***

***j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;***

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

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

<sup>1</sup> CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 19.

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

*(...)*

*Art. 3º A participação de que trata o art. 2º **não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado**, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário (...)*

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

*(...)*

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

*I – Mediação;*

*II – Arbitragem de ofertas finais.*

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

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

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

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

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

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

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

*EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.*

*1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.*

*2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

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

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

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

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

*natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.*

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

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 1 da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 **serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias” (diretores não empregados)**. Aqui destaco meu posicionamento, mesmo que previsto em parte dos acordos coletivos, não existiria previsão legal para tal exclusão.

Não se pode elastecer o conceito de lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei n.º 10.101, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

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

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

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

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991

também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

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

*“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI*

***EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.***

*1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.*

*2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. (g.n.)*

*3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”*

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF<sup>2</sup>, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

O STJ comunga do mesmo entendimento: “(...) *A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo. (...)*” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

<sup>2</sup> Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):

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

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

Por fim, vale mencionar que nem mesmo poderíamos analisar se o pagamento em questão estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, posto que na referida lei a participação dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a referida lei 6404/76, tenha excluído dos valores do conceito de salário de contribuição e por consequência respaldar os argumentos do recorrente.

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

*Lei 6.404/1976:*

*Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)*

*§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor. (g.n.)*

*§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.*

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

Considerando não ter sido trazido qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas, os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190). Isso configura, efetivamente, que a verba paga aos diretores não empregados caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação empregador e empregado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Ainda, em relação a este ponto, entendo relevante dizer que não vislumbro na referida lei a exclusão do conceito que amparasse qualquer argumentação em excluir os valores do conceito de salário de contribuição.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho como apreciamos anteriormente.

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso nessa parte.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR do conceito de salário de contribuição aos segurados contribuintes individuais, seja pela art. 7º da CF/88, seja pela lei 10.101/2000, nem tampouco com respaldo nas lei 6.404/76. Assim, nego provimento ao resp do contribuinte.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.