



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.720835/2013-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-004.987 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ADMINISTRADORES. PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA
Recorrente BANCO INDUSTRIAL E COMERCIAL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

Não havendo subordinação jurídica nem natureza pessoal da relação empregatícia, os administradores da companhia (Diretores e Conselheiros) serão qualificados como segurados contribuintes individuais, a teor do art. 12, V, alínea “F”, da Lei 8.212/1991.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) A ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE LEI REGULAMENTADORA. IMPOSSIBILIDADE GOZO IMUNIDADE CONDICIONAL. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. ALINHAMENTO COM DECISÃO JUDICIAL.

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. Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as Turmas deste Conselho devem reproduzir o mesmo entendimento em seus acórdãos.

Na ausência lei regulamentadora quanto ao pagamento de participação nos lucros e resultados (PLR) dos administradores, configurados como contribuintes individuais, a imunidade condicionada constitucionalmente não pode produzir efeitos para os administradores da companhia (Diretores e Membros do Conselho de Administração).

PRÓ-LABORE INDIRETO. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

É devida contribuição sobre remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais a serviço da empresa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Kleber Ferreira Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci e Natanael Vieira dos Santos.

Relatório

Trata-se de lançamento fiscal decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, compreendendo as contribuições da empresa (artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91), incidentes sobre pagamentos a contribuintes individuais, não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), nas competências 01/2009 a 12/2011.

O Termo de Verificação Fiscal (fls. 65/77) informa que os fatos geradores das contribuições previdenciárias foram lançados por meio dos seguintes levantamentos:

1. **Levantamento PE - Participações Estatutárias** → constatou-se, por meio das Folhas de Pagamento e dos Demonstrativos de Pagamento e Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), pagamentos a diretores estatutários e membros do Conselho de Administração a título de Participações nos Lucros dos Administradores, fundamentados na Lei 6.404/76 e denominadas Participações Estatutárias. As bases de cálculo foram obtidas nas Folhas de Pagamento e conciliadas com a contabilidade e DIPJ. Competências 03/2009, 08/2009, 03/2010, 08/2010, 03/2011 e 08/2011;
2. **Levantamento 14 - Décimo Quarto Salário** → foram constatados pagamentos aos diretores estatutários a título de 14 Salário - Diretoria I e 14 Salário – Diretoria II, rubricas de folha de pagamento 211 e 213, respectivamente. As bases de cálculo foram obtidas nas Folhas de Pagamento.
3. **Levantamento DA - Diferenças de Autônomos** → verificou-se o pagamento de remuneração aos prestadores de serviços, pessoas físicas sem vínculo empregatício. - Através do cruzamento entre as informações prestadas pelo Contribuinte na Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF), e na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), foram constatadas diferenças entre as remunerações informadas. Os prestadores de serviço foram informados na DIRF no código 0588 e na GFIP na categoria 13.

A ciência do lançamento fiscal ao sujeito passivo deu-se em 26/08/2013 (fls. 01 e 09).

A Notificada apresentou impugnação tempestiva (fls. 84/122), contestando as exigências de contribuição previdenciária sobre a PLR paga a Administradores Estatutários, nos seguintes termos:

I - Do Caráter não Remuneratório da PLR paga a Administradores Estatutários

A PLR objeto da autuação não constitui remuneração dos administradores pelos serviços prestados, não se sujeitando ao previsto nos incisos III dos artigos 22 e 28 da Lei 8212/91.

Sustenta que o pro labore está previsto no *caput* do artigo 152 da Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/76), enquanto que a PLR dos administradores estatutários está disposta no parágrafo 1º do referido artigo 152.

Argumenta que no caso em epígrafe todos os requisitos legais para o pagamento da PLR a administradores estatutários foram devidamente cumpridos, como se verifica no anexo Laudo Pericial Contábil (doc. 2). Transcreve trecho do Acórdão nº 2402.002-883, de 10/06/2013, do CARF.

Discorre sobre a PLR dos administradores estatutários e afirma que estas verbas não são consideradas uma despesa operacional da pessoa jurídica, e, portanto, sofrem a incidência de IRPJ. Este fato é imprescindível para a caracterização da verba.

I.1 - Da não Equiparação da PLR Paga a Administradores Estatutários ao Pro Labore

Discorre sobre o tratamento jurídico do pro labore e da PLR em questão, apoiando-se em juristas e julgados do CARF. Conclui pela ausência de base legal do Auto de Infração.

I.2 - Da Indedutibilidade da PLR Paga a Administradores Estatutários, para Fins de IRPJ, em Razão de seu Caráter Não Remuneratório

Discorre sobre o tratamento contábil do pro labore e da PLR em questão, apoiando-se em juristas e julgados do CARF.

Ressalta que por não configurar despesa da pessoa jurídica, mas sim lucros distribuídos pelos acionistas, é que o Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3000/99 (RIR/99), veda, expressamente, a dedutibilidade das participações no resultado atribuídas aos dirigentes ou administradores como custos ou despesas operacionais, e determina que sejam adicionados ao lucro líquido, para a determinação do lucro real da pessoa jurídica.

Portanto, os valores pagos a título de PLR para diretores e administradores da pessoa jurídica sofrem a incidência de IRPJ, demonstrando seu caráter não remuneratório. Transcreve julgado.

No presente caso, o caráter não remuneratório das verbas pagas aos administradores do Requerente a título de PLR, objeto da autuação, e, portanto, a não incidência de contribuições previdenciárias, evidencia-se pelo Laudo Pericial Contábil em anexo, que demonstra a sua efetiva tributação pelo IRPJ.

Pelo exposto, requer a juntada no anexo Laudo Pericial Contábil, e a procedência da impugnação apresentada.

DO PAGAMENTO. Informa que os débitos de contribuições previdenciárias, incidentes sobre a complementação de honorários dos administradores,

período de 12/2009 a 12/2011, e de remuneração paga a contribuintes individuais, período de 01/2009 a 12/2011, foram quitados pela Requerente, conforme Tabela de fls. 87/88 e cópias das GPS's (doc. 1).

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em São Paulo/SP – por meio do Acórdão 16-58.314 da 14ª Turma da DRJ/SPO (fls. 879/901) – considerou o lançamento fiscal procedente em sua totalidade.

A Notificada apresentou recurso voluntário, manifestando seu inconformismo pela obrigatoriedade do recolhimento dos valores lançados e no mais efetua repetição das alegações da peça de impugnação.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em São Paulo/SP informa que o recurso interposto é tempestivo e encaminha os autos ao CARF para processamento e julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronaldo de Lima Macedo, Relator

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

A Recorrente alega que não há incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos segurados administradores não empregados a título de participação estatutária, visto que essa verba configuraria uma participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, fora do campo de incidência dessa contribuição, e teria natureza não remuneratória.

Tal alegação da Recorrente não será acatada, pois o procedimento de auditoria fiscal demonstrou que tal verba fora paga em desconformidade com a legislação que rege a matéria.

O Fisco, em seu Relatório Fiscal, considerou que tais valores deveriam ser tributados, sob o argumento de que o art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei 8.212/1991, ao prever que seja excluída do salário de contribuição (base de cálculo) a participação nos lucros ou resultados da empresa concedida **exclusivamente aos segurados empregados**. Quando paga ou creditada a administradores não empregados da companhia (membros da Diretoria e membros do Conselho de Administração), inseridos como segurados obrigatórios do RGPS na categoria de contribuintes individuais, tal verba seria remuneração e, por consequência, sujeita à incidência da contribuição previdenciária.

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, hipótese dos autos.

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 pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) 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, que é o caso dos autos, 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 empregatícia¹.

No tocante aos rendimentos pagos aos administradores não empregados a título de participação nos lucros da companhia (participação estatutária), a única lei a regular essa matéria seria a Lei 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais (Diretores e Conselheiros), que foi o caso dos autos.

Nesse caminhar, entende-se que a própria Corte Constitucional reconheceu que a participação nos lucros ou resultados (PLR) passou a **não** integrar a base de cálculo das

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

contribuições previdenciárias somente 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.

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. (g.n.)

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. (STF, RE 398284/RJ)

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 vênica 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.**”*

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.

Lei 8.212/1991:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei 9.528, de 10/12/97).

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...)

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

O art. 7º, XI, da CF/88 assegura aos trabalhadores o direito de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Constituição Federal de 1988:

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; (g.n)

Apesar de estar prevista na CF/88, essa verba somente foi regulamentada em 1994, com a edição da MP 794/94 que, após sucessivas reedições, foi convertida na Lei 10.101/2000. Assim, a participação nos lucros não tem natureza salarial por força de previsão constitucional, pois o inciso XI da CF/88 expressamente disse isso: “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração (...)”.

Ocorre que o dispositivo constitucional exigiu que o pagamento dessa verba fosse disciplinado por meio de lei, configurando-se em uma **norma de eficácia limitada**. Assim, antes de o inciso XI do art. 7º da CF/88 ser regulamentado, o pagamento feito aos empregados, ainda que recebesse a denominação de “participação nos lucros”, era considerado como verba salarial e permitia a incidência da contribuição previdenciária.

Somente com o advento da MP 794/94, “*foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas*” (STF RE 505597/2009²). Antes disso, não poderíamos dizer que essa verba estivesse desvinculada da remuneração. Veja o que disse o art. 3º da MP 794/94 (depois convertido no art. 3º da Lei 10.101/2000):

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 (...)

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

² “Processo: RE 505597 RS. Relator(a): Min. EROS GRAU. Julgamento: 01/12/2009

Ementa: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se

nega provimento. Digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

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 CARF³, 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).

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**.

A Lei 10.101/2000 em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantêm com o empregador **o vínculo de emprego**.

Lei 10.101/2000:

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

I - comissão 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;

³ 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.

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

A Lei 10.101/2000 estabelece os critérios para o pagamento da PLR e a Lei 8.212/1991 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica. Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PLR deve seguir o que determina a Lei 10.101/2000.

Vê-se, assim, que a lei do PLR não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7º da Constituição Federal é dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego. Ao lado da participação nos lucros estão outros direitos, tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, dentre outros. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

Cumpra esclarecer que – conforme o disposto no art. 28, alínea “j”, § 9º, da Lei 8.212/1991 – é isenta de contribuição previdenciária apenas a verba decorrente de participação nos lucros ou resultados da empresa que fora paga ou creditada de acordo com a lei específica, no caso a Lei 10.101/2000. No presente processo, a remuneração, cognominada de participação nos lucros e resultados, paga aos segurados contribuintes individuais (administradores: diretores e conselheiros da companhia) fora realizada em desacordo com o mencionado diploma legal, já que a Lei 10.101/2000 somente disciplina a sua concessão aos segurados empregados e, com isso, deverá integrar o salário de contribuição (base de cálculo) da contribuição previdenciária.

Diante disso, entende-se que a verba em discussão está no campo do conceito de remuneração, pois não há dispensa legal da incidência da contribuição previdenciária sobre tal verba paga aos administradores não empregados, não estando inserida na excludente do § 9º, alínea “j”, do art. 28 da Lei 8.212/1991.

A Recorrente alega que não se poderia equiparar a concessão da PLR paga a administradores estatutários ao pro labore, tal afirmação não será acatada, já que não houve equiparação de verbas e sim a incidência de contribuição previdenciária sobre os rendimentos pagos aos contribuintes individuais administradores concedidos de forma indireta, intitulados participação nos lucros ou participação estatutária (pro labore indireto).

A regra contida no inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91⁴ estabelece que, para o **contribuinte individual**, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, durante o mês, será considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária (salário de contribuição), sem que haja a necessidade de se levar em consideração o fato de que os valores somente eram pagos em obediência à Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações - LSA), bem como não há necessidade de averiguar a regra contida no seu art. 152, § 1º, ao estabelecer

⁴ Lei 8.212/1991:

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).

que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia (participação estatutária), pois as regras contidas na Lei 6.404/1976 não regulamentou o inciso XI do art. 7º da CF/88, conforme RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Em outras palavras, para desvincular da remuneração, o dispositivo constitucional exigiu que o pagamento da verba intitulada de PLR fosse disciplinado por meio de lei, configurando-se em uma **norma de eficácia limitada**, sendo que a única lei regulamentadora do inciso XI do art. 7º da CF/88 é a Lei 10.101/2000, conforme precedentes jurisprudências citados anteriormente.

Sob o aspecto constitucional da imunidade condicionada, a participação estatutária nos lucros, concedida nos moldes da Lei 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações - LSA), distancia-se de uma relação bilateral e caracteriza-se como uma relação unilateral, estabelecida exclusivamente pela assembleia-geral da companhia, e, além disso, não há qualquer participação do sindicato no plano estatutário da companhia, uma vez que, se os administradores não possuem a qualidade de empregados, tampouco terão sindicato representativo da categoria, tornando impossível a exigência legal estipulada no art. 2º da Lei 10.101/2000.

Extrai-se ainda que o conceito de **remuneração auferida**, registrado no inciso III do artigo 28 da Lei 8.212/91, não se encontra circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador por meio de folhas de pagamento ou em razão direta dos recibos de pagamento de pro labore registrados pela Recorrente. A remuneração tem de ser interpretada de forma mais abrangente, abarcando todas as verbas recebidas, a qualquer título, pelos administradores, na qualidade de contribuintes individuais, em razão do contrato de trabalho com ele firmado, seja configurada como **pro labore direto** ou como **pro labore indireto**. Em outros termos, há modos diversificados de remuneração paga aos contribuintes do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial.

Logo, o pagamento feito aos administradores não empregados da companhia, mesmo recebendo a denominação de “participação nos lucros” ou “participação estatutária” por força da Lei 6.404/1976, será considerado como verba salarial (pro labore indireto) e sujeita-se à incidência da contribuição previdenciária, a teor do art. 22, inciso III, da Lei 8.212/1991.

Lei 8.212/1991:

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).

Com relação à indedutibilidade da PLR paga a administradores estatutários, para fins de IRPJ, em Razão de seu caráter não remuneratório, entendo que não assiste razão à Recorrente, pois a permissão ou não da dedutibilidade das participações estatutárias no resultado do cálculo do IRPJ como custos ou despesas operacionais é matéria que compete ao ente tributante, no caso a União, legislar o que seja **resultado operacional**, aquele referente à atividade normal da empresa em seu aspecto usual ou normal no tipo de

transações ou operações exigidas pela atividade da empresa, e **resultados não operacionais**, que são os ganhos e perdas determinados pelo Regulamento do Imposto de Renda - RIR (art. 161 e ss. do Regulamento do Imposto de Renda - RIR, Decreto 3.000/1999). Em outros termos, disciplinar tais deduções da base de cálculo é questão de política fiscal da União, a qual leva em consideração a atividade normal ou não da empresa.

Para prestigiar com suficiente firmeza de propósito a participação nos lucros ou resultados concedida com base na Lei 10.101/2000, quando atribuídos exclusivamente aos **segurados empregados**, o legislador autoriza a dedução dos valores que se paguem a esse título de participação como parte das **despesas operacionais** das empresas (art. 359 do Decreto 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR).

Decreto 3.000/1999, Regulamento do Imposto de Renda - RIR:

*Art. 359. Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica **poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados**, dentro do próprio exercício de sua constituição.*

Por sua vez, a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias não depende dos requisitos de dedutibilidade no cálculo do IRPJ, visto que, conforme o disposto na alínea “a” do inciso I do artigo 195 da Constituição Federal/1988⁵, quaisquer remunerações percebidas por pessoas físicas decorrentes da prestação de serviços são passíveis de tributação.

Dentro do contexto jurídico, a Recorrente cita vários acórdãos (Acórdãos 2401-003.107, de 16/07/2013; 2402-002.883, de 10/06/2013; e 2402-02.699, de 15/05/2012, proferidos pelas Turmas do CARF, que adotaram o entendimento das alegações da Recorrente no sentido de que não incide contribuição previdenciária sobre a verba paga aos administradores (contribuintes individuais) a título de participação estatutária nos moldes da Lei 6.404/1976 (art. 152, § 1º).

Entendo que esse entendimento não pode ser acatado, já que houve uma superação jurídica da matéria no momento em que o STF afirmou que o inciso XI do art. 7º da CF/88 é norma de eficácia limitada (RE 569441/RS, de 30/10/2014, Info 765 do STF, sistemática de repercussão geral) e, com isso, extrai-se que a única lei regulamentadora desse dispositivo constitucional é a Lei 10.101/2000, que dispõe sobre a participação nos lucros e resultados exclusivamente para os segurados empregados e não contribuintes individuais.

⁵ Constituição Federal/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que **lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício**;

Processo nº 16327.720835/2013-60
Acórdão n.º **2402-004.987**

S2-C4T2
Fl. 9

CONCLUSÃO:

Voto no sentido de **CONHECER** do recurso e **NEGAR PROVIMENTO**,
nos termos do voto.

Ronaldo de Lima Macedo.