

## Carf analisa a tributação da PLR dos diretores

Nesta semana, analisaremos os precedentes do Carf acerca da exigência de contribuição previdenciária quando do pagamento de Participação nos Lucros e Resultados aos diretores estatutários.

Spacca



Em termos econômicos, a PLR pode ser um instrumento de integração entre os fatores econômicos de produção: capital e trabalho, incentivando o aumento da produtividade<sup>[1]</sup> e disseminando o espírito de equipe e de cooperação<sup>[2]</sup>.

A Constituição Federal de 1946 inaugura no âmbito do direito pátrio a previsão do direito dos trabalhadores à PLR, sendo tal direito previsto também nas Constituições posteriores. Nessa linha, o artigo 7º, XI, da Constituição de 1988 chega a determinar que é direito dos trabalhadores a PLR, desvinculada da remuneração<sup>[3]</sup>.

Com relação à incidência da contribuição previdenciária, a PLR foi excluída da relação de verbas sujeitas à sua incidência, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, nos termos da alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91<sup>[4]</sup>.

A PLR dos trabalhadores foi regulada por sucessivas medidas provisórias até que houve a conversão da última delas na Lei n. 10.101/00. Conforme o artigo 2º da Lei n. 10.101/00<sup>[5]</sup>, a PLR deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos nela descritos, sendo que tal norma estabelece uma série de requisitos a serem preenchidos a fim de que tal instituto não seja desvirtuado.

Ocorre que tal 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.

---

No âmbito do Carf, verifica-se que os contribuintes têm suscitado em suas defesas a improcedência do lançamento, referindo que a não incidência de contribuição previdenciária sobre o pagamento em questão decorre de interpretação da Constituição Federal, Lei n. 8.212/91, Lei n. 10.101/00 e da Lei n. 6.404/76.

Defendem os contribuintes que o fato de um diretor ter sido eleito em assembleia e se sujeitar às disposições da Lei n. 6.404/76[6], ao invés da Lei n. 10.101/00, para fins de pagamento de PLR, não descaracteriza a verba para fins de não incidência de contribuição previdenciária, inclusive por disposição constitucional. Por tal compreensão, sustentam que a Lei n. 10.101/00 não seria a única legislação que regularia o pagamento de PLR, haja vista que a Lei n. 6.404/76 estabeleceria expressamente o pagamento de participação nos lucros aos administradores/diretores, de modo que a PLR é paga aos diretores de acordo com lei, conforme preceitua a alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei n. 8.212/91.

Por outro lado, para fundamentar a manutenção da exigência fiscal, utiliza-se o argumento de que o Supremo Tribunal Federal (STF), ao apreciar o Recurso Extraordinário n. 569.441[7], com repercussão geral reconhecida (tema n. 334), estabeleceu a tese de que “*incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988*”.

Dessa forma, para o STF, 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 PLR para fins tributários, dependeria de regulamentação.

Diante dessa decisão do STF, aqueles que sustentam a exigibilidade da contribuição previdência paga a título de PLR paga aos diretores, asseveram que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7º, inciso XI, da Consituição Federal, seria a Lei n. 10.101/00, a qual elegeu seus beneficiários em seu artigo 2º, determinando, ainda, a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos (empresa e empregados). Assim, compreendem que o diretor estatutário representaria a empresa, não podendo, por tal razão, tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei nº 10.101/00.

Como decorrência de tal raciocínio, a regra de imunidade somente se tornaria eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/91 com a lei específica que disciplinaria a PLR (ou seja, a Lei n. 10.101/00).

Há, contudo, uma importante diferenciação existente entre os diretores estatutários, a qual reflete consideravelmente nas decisões do CARF. Ocorre que existem os diretores estatutários sem vínculo empregatício, eleitos em assembleia, porém há, também, àqueles que são empregados da empresa, porém são alçados à condição de diretores estatutários, igualmente eleitos em assembleia.

A controvérsia se dá quanto aos diretores que possuem vínculo empregatício pois, defendem as autoridades fiscais que estes não mais permaneceriam as características inerentes à relação de emprego, mencionando-se, inclusive, a ocorrência de suspensão do contrato de trabalho, conforme Súmula n. 269 do TST[8].

Por sua vez, defendem os contribuintes que estes não teriam deixado de ser segurados obrigatórios da previdência social, na qualidade de empregado, o que lhes permitiriam, assim, receber PLR na forma da Lei n. 10.101/00, como qualquer outro empregado.

Ainda sobre este tema, a Solução de Consulta Cosit n. 16/18, atribuiu severa importância se estariam presentes as características inerentes à relação de emprego, onde restou definido que, caso estas estejam presentes, o diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado. Assim, o PLR recebido pelo diretor estatutário, que também é empregado da empresa, não integraria o salário de contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias, conforme Lei n. 10.101/00.

Todavia, caso se verifique que não estejam mantidas as características inerentes à relação de emprego, seria ele segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual. Desse modo, o valor recebido a título de PLR por ele integraria o salário de contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Analisando os julgados do Carf, serão apresentados inicialmente os casos em que a PLR paga se deu aos diretores com vínculo empregatício, tendo sido adotado como critério de seleção de acórdãos, os mais recentes, de modo a examinar o entendimento atual das Turmas julgadoras. Em dez acórdãos analisados, constatou-se o resultado favorável aos contribuintes, afastando-se a exigência fiscal, em oito destes, em julgamentos realizados em quatro das cinco Turmas Ordinárias que compõe a 2ª Seção de Julgamento, não sendo localizado acórdão recente com esta temática que tenha sido objeto de apreciação pela 1ª Turma da 3ª Câmara, bem como da 2ª Turma da CSRF.

Nos Acórdãos n. 2201-003.655, 2201-004.565, 2202-005.193 e 2202-005.192[9], o resultado foi, por unanimidade de votos, favorável aos contribuintes, enquanto, nos Acórdãos n. 2401-004.795, 2401-004.987, 2401-005.847 e 2202-005.189[10], afastou-se o lançamento fiscal por maioria de votos.

Assim, nos referidos casos, prevaleceu o entendimento de que o diretor estatutário, com vínculo empregatício, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, sendo considerado que a ação fiscal deveria demonstrar que as características inerentes à relação de emprego teriam sido descaracterizadas. Assim, caberia a fiscalização fazer prova de que não haveria a subordinação jurídica, a qual seria inerente à relação de emprego, não desaparecendo quando o empregado é alçado à diretor, não havendo, por tal razão, suspensão do contrato de trabalho.

Ainda, importa referir que nos Acórdãos n. 2202-005.195 e 2202-005.194, entendeu-se que não restou comprovado nos autos o vínculo empregatício, embora tenham ocorrido intimações fiscais no curso da fiscalização, razão pela qual, diante disso, foram considerados tais diretores estatutários como não empregados, o que resultou na manutenção da exigência fiscal, por maioria de votos.

Quanto a exigência de contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos diretores sem vínculo empregatício, há julgados de todas as Turmas Ordinárias integrantes da 2ª Seção de Julgamento, bem como da 2ª Turma da CSRF. Tal qual realizado anteriormente, adotou-se como critério de seleção de acórdãos, os mais recentes, analisando-se, assim, o entendimento atual das Turmas julgadoras. Foram analisados trinta e dois acórdãos, sendo que em todos os contribuintes tiveram resultados desfavoráveis em relação a esta matéria.

Analisando-se, primeiramente, os resultados das Turmas Ordinárias, verificou-se que em cinco acórdãos [11] houve a manutenção do lançamento fiscal por unanimidade de votos e, em seis julgados [12], o resultado ocorreu por maioria de votos. Em outros oito julgamentos [13], o resultado foi desfavorável ao contribuinte pelo voto de qualidade. De igual modo, na 2ª Turma da CSRF, em 13 acórdãos analisados [14], o resultado desfavorável ao contribuinte foi sempre pelo voto de qualidade.

Nestes julgados, prevaleceu o entendimento de que a PLR paga aos diretores não empregados, na forma do artigo 158 da Lei n. 6.404/76, estaria sujeita à contribuição previdenciária (e de terceiros), uma vez que inexistente norma que lhes conceda isenção. Foi considerado que a Lei n. 10.101/00 regulamenta o pagamento de PLR a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.

Diante de todo o exposto, nota-se que tem prevalecido o entendimento de manutenção da incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR paga aos diretores estatutários sem vínculo empregatício. Por sua vez, verifica-se que a incidência tem sido afastada quando se tratar de PLR paga aos diretores estatutários com vínculo empregatício. Contudo, em relação a esta última, necessário salientar que pende ainda a análise de recursos especiais perante a 2ª Turma da CSRF, de modo que não há certeza se esta tendência será mantida.

[\*] Este texto não reflete a posição institucional do Carf, mas, sim, uma análise dos seus precedentes publicados no site do órgão, em estudo descritivo, de caráter informativo, promovido pelos seus colonistas.

[1] MAGANO, Octavio Bueno. *Participação em Lucros ou Resultados*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Participação dos Empregados nos Lucros*. São Paulo: Dialética, 1995. pp. 41-42.

[2] ROSA, Fernanda Della. *Participação nos Lucros ou Resultados – A Grande Vantagem Competitiva*. 3ª ed. São Paulo: Thomson. p. 163.

[3] 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;”

[4] Lei n. 8.212/91: “Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: [...] § 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;”

---

Lei n. 10.101/00: “Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição. 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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II – convenção ou acordo coletivo”.

[6] Conforme disposto no artigo 152 *caput* e seus parágrafos da Lei n. 6.404/76, o montante de participação nos lucros aos administradores (diretores) será fixado em assembleia, devendo a companhia ter pago dividendo obrigatório aos seus acionistas e que a participação não ultrapasse a remuneração anual dos administradores ou percentual dos lucros o que for menor.

[7] RE 569.441, Relator Min. Dias Toffoli, Relator para Acórdão Min. Teori Zavascki, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014.

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

[9] Acórdãos de n. 2202-005.192, julgado em 08/05/2019, 2202-005.193, julgado em 08/05/2019, 2201-004.565, julgado em 06/06/2018 e 2201-003.655, julgado em 06/06/2017.

[10] Acórdãos de n. 2202-005.189, julgado em 08/05/2019, 2401-005.847, julgado em 07/11/2018, 2401-004.987, julgado em 08/08/2017 e 2401-004.795, julgado em 10/05/2017.

[11] Acórdãos de n. 2201-005.205, julgado em 09/07/2019, 2402-006.978, julgado em 13/02/2019, 2402-005.346, julgado em 15/06/2016, 2402-004.987, julgado em 16/02/2016 e 2301-004.386, julgado em 09/12/2015. [12] Acórdãos de n. 2202-005.187, julgado em 08/05/2019, 2202-005.188, julgado em 08/05/2019, 2202-005.191, julgado em 08/05/2019, 2202-005.196, julgado em 08/05/2019, 2202-005.197, julgado em 08/05/2019 e 2402-005.781, julgado em 06/04/2016.

[13] Acórdãos de n. 2202-004.816, julgado em 03/10/2018, 2402-006.576, julgado em 12/09/2018, 2402-006.526, julgado em 10/08/2018, 2402-006.068, julgado em 03/04/2018, 2301-005.192, julgado em 06/03/2018, 2402-005.907, julgado em 04/07/2017, 2401-004.797, julgado em 10/05/2017 e 2401-004.760, julgado em 06/04/2017.

[14] Acórdãos de n. 9202-007.870, julgado em 22/05/2019, 9202-007.871, julgado em 22/05/2019, 9202-007.698, julgado em 27/03/2019, 9202-007.607, julgado em 26/02/2019, 9202-007.609, julgado em 26/02/2019, 9202-007.027, julgado em 20/06/2018, 9202-005.705, julgado em 29/08/2017, 9202-005.378, julgado em 26/04/2017, 9202-004.490, julgado em 29/09/2016, 9202-004.347, julgado em 24/08/2016, 9202-004.305, julgado em 20/07/2016, 9202-004.306, julgado em 20/07/2016, e 9202-004.261, julgado em 23/06/2016.

## Date Created

21/08/2019