



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

Erro: Origem da
referência não
encontrada

Fls. 2

Solução de Consulta nº 368 - Cosit

Data 18 de dezembro de 2014

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SEGURADO EMPREGADO.

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, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º, alínea “f”; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea “a”, e V, alínea “f”, e §§ 2º e 3º.

Relatório

1. O interessado, pessoa jurídica acima identificada, que se dedica a atividades de “incorporação, construção e vendas de imóveis”, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, sobre a participação nos lucros e resultados (PRL) de diretores estatutários, disciplinada pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.
2. Informa que implementou o plano de PLR da empresa, do qual participam “todos os trabalhadores que prestam serviços à consulente, de forma habitual, pessoal, com subordinação e mediante remuneração por seus serviços”.
3. Esclarece que “dentre os trabalhadores participantes dos lucros e resultados da consulente, estão os diretores estatutários, eleitos com base no Estatuto Social, e subordinados ao Conselho de Administração”.
4. Refere que os arts. 1º e 2º da Lei nº 10.101, de 2000, e o art. 28, inciso I, e § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, “deixam dúvidas à consulente sobre a possibilidade de pagamento de PLR aos diretores estatutários, e sobre a tributação dos referidos valores”.
- 4.1. A Lei nº 10.101, de 2000, “ao regulamentar a questão, trata da participação nos lucros e resultados dos TRABALHADORES”, e a Lei nº 8.212, de 1991, ao definir o salário-de-contribuição, para fins da incidência da contribuição previdenciária, “trata em seu artigo 28, inciso I, de ‘empregados e trabalhador avulso’, definindo, ainda, no parágrafo 9º as verbas que não integram o salário de contribuição, estando ali, compreendida, a participação nos lucros e resultados da empresa, quando paga de acordo com lei específica” (destaques do original).
5. Observa que tanto o art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, quanto a Lei nº 10.101, de 2000, “restringiram a aplicação de tal benefício à modalidade de contratação de um trabalhador”. No entanto, o art. 28, inciso I, da Lei nº 8.212, de 1991, que trata sobre a base de cálculo da contribuição previdenciária e relaciona as verbas que não integram o salário de contribuição, engloba tanto o empregado, quanto o trabalhador avulso, e que a legislação não restringe a PLR aos segurados empregados, ela “apenas define que tais verbas poderão ser pagas aos trabalhadores de forma geral”.
6. Transcreve parte das decisões proferidas nos autos dos Processos de nºs 16327.001053/2009-41 e 16327.001055/2009-31, que se encontram em tramitação perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), as quais, em sede de recurso voluntário, consignam manifestação favorável ao seu entendimento.
7. Entende que a “não-incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de PLR não se limita aos empregados, mas aos trabalhadores em geral”, incluídas, nesse caso, as verbas pagas aos seus diretores estatutários. Requer seja confirmado o entendimento por ela aqui manifestado.

Fundamentos

8. O art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, ao definir os segurados obrigatórios da Previdência Social, na alínea “a” do inciso I, indica os segurados que contribuem na qualidade de segurado empregado e, na alínea “f” do inciso V, os segurados que contribuem na qualidade de segurado contribuinte individual:

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

I - como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado:

(...)

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).

(...) (sublinhou-se)

8.1. Note-se que, de acordo com as disposições acima reproduzidas, entre os segurados obrigatórios do regime geral de previdência social que contribuem na qualidade de empregado está o “diretor empregado” e, como contribuinte individual, o “diretor não empregado”.

9. O art. 9º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, também estipula, na alínea “a” do inciso I, que é segurado obrigatório da previdência social, como empregado, o diretor empregado e, na alínea “f” do inciso V, como contribuinte individual, o diretor não empregado. Esse dispositivo também define, em seus §§ 2º e 3º, quem é considerado diretor empregado e quem é considerado diretor não empregado, para fins de enquadramento como segurado obrigatório da previdência social (sublinhou-se):

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

I – como empregado:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado:

(...)

V - como contribuinte individual:

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;

(...)

§ 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.

(...)

9.1. Das disposições acima reproduzidas percebe-se que é assegurado obrigatório da previdência social, como empregado, o diretor de sociedade anônima que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, é contratado ou promovido para o cargo de direção, mantendo as características inerentes à relação de emprego e, como diretor não empregado, o diretor de sociedade anônima que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, é eleito para exercer o cargo de direção, sem manter as características inerentes à relação de emprego.

10. O art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, que define as contribuições a cargo da empresa sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, no seu § 2º, preceitua (sublinhou-se):

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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 nº 9.876, de 1999).

(...)

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).

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

(...)

10.1. Por sua vez, o § 9º do art. 28, a que se refere o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, acima reproduzido, estabelece textualmente que não integra o salário-de-contribuição a PLR da empresa “quando paga ou creditada de acordo com a lei específica” (sublinhou-se):

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 nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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.

(...)

§ 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;

(...)

10.2. A lei específica a que se refere a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, é a Lei nº 10.101, de 2000, a qual se originou da conversão da Medida Provisória nº 1.982-77, de 23 de novembro de 2000. Abaixo, transcrevem-se os dispositivos da Lei nº 10.101, de 2000, que têm relevância para o presente caso (destacou-se):

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:

(...)

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, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...)

10.3. Como se vê, para ser implementada a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, ela deve ser “objeto de negociação entre empresa e seus empregados”, e o valor a ser pago em decorrência dessa participação “não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado”. Assim, não há dúvidas de que a PLR da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, se destina especificamente aos seus empregados.

11. Portanto, o diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. Caso ele exerça esse cargo mantendo as características inerentes à relação de emprego será enquadrado com segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integrará o seu salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Conclusão

12. Diante do exposto conclui-se que:

a) o diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

b) 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, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

À consideração do revisor.

[Assinado digitalmente.]

LOURDES TERESINHA ROSSONI LUVISON

Auditora-Fiscal da RFB

De acordo. À consideração superior.

[Assinado digitalmente.]
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Copen.

[Assinado digitalmente.]
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit.

[Assinado digitalmente.]
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

[Assinado digitalmente.]
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit