

A VISÃO DO CARF ACERCA DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE OS LUCROS DESTINADOS A DIRETORES E ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS – PLAs ¹

Autora: Priscila da Costa de Paula²

Colaboradores: Ricardo Vieira de Carvalho Fernandes³,

Ana Paula Gesing e Letícia de França Menezes

1. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

Conforme ensinamentos de Arnaldo Sussekind⁴, a PLR constitui uma espécie de remuneração complementar, em que garante uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico que o trabalhador participa, significa dizer que os funcionários terão direitos a parte do resultado econômico da atividade fim da empresa.

Por ser uma forma de participação mais complexa, vários indicadores se interligam para definir o valor pago aos trabalhadores, ou seja, vendas líquidas menos os custos e despesas operacionais, sejam elas fixas ou variáveis, apurados semestralmente ou anualmente, de acordo com as condições pactuadas, através do comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados, influenciada pelo resultado da produtividade e pela performance da empresa com relação ao lucro.

Seu objetivo é estimular os trabalhadores, por meio de uma integração entre o trabalho e o capital, para obtenção de recompensa mediante a participação nos lucros ou resultados por parte do trabalhador e a empresa ganha um aumento da produtividade.⁵

¹ Artigo produzido pelo *Observatório Permanente do CARF: parceria Getrib/UnB e CART/OAB/DF*.

² Advogada; Membro da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/DF; Graduada em Direito pelo Instituto Processus; Pós-Graduada em Direito Público pela Faculdade Integrada-AVM; Membro do Observatório Permanente do CARF: *parceria GETrib/UnB e CART/OAB/DF*.

³ Professor da Faculdade de Direito da UnB, graduação, mestrado e doutorado; Doutor em Direito pela UnB; Vice-Presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/DF; Advogado; Coordenador do *Observatório Permanente do CARF: parceria GETrib/UnB e CART/OAB/DF*.

⁴ *Instituto de direito do trabalho*. 17 ed. São Paulo: LTr, s.d. v.1 p. 458-459;

⁵ FREIRE, Elias Sampaio e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF- Conselho Administrativo de recursos fiscais: A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de Contribuições Previdenciárias*. São Paulo: MP Ed, 2012, p. 11.

2- PREVISÃO LEGAL

A previsão de pagamento de participação nos lucros surgiu a partir de textos normativos em 1919 na Constituição de Weimar na Alemanha. A primeira Constituição Social Brasileira surgiu em 1934⁶, a qual não tratou do tema. A participação nos lucros aparece pela primeira vez somente em 1943, no artigo 621 da CLT, como objeto de negociação entre sindicato e empregador.

A Constituição Federal Brasileira de 1988- CF/88, em seu art. 7º, inciso XI, estabelece a PLR como um direito dos trabalhadores determinando à propriedade privada o dever de cumprir sua função social, inclusive desvincula expressamente o benefício da remuneração., senão vejamos, *in verbis*:

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.** (destacamos)

A lei a que se refere o dispositivo constitucional, que também é mencionada na Lei 8.212/91, que expressamente exclui a participação nos lucros ou resultados da empresa da base de cálculo das contribuições previdenciárias, quando pagas de acordo com a lei específica.

In verbis:

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;

Conforme previsto no dispositivo em epígrafe, a PLR depende de uma lei para disciplinar a forma dessa participação, historicamente a regulamentação desse dispositivo começou em 1994, através de Medidas Provisórias, que sofreram várias alterações, alcançando um total de 77 reedições, até culminar com o surgimento da Lei 10.101/2000.⁷

A Lei das S/As expressamente prevê o pagamento da participação nos lucros, disciplinando os requisitos para a sua concessão nos artigos 152 e 162, 3º da Lei 6.404/76.

⁶ *Advocacia dinâmica* (Seleções Jurídicas), março de 2010, p. 25-35.

⁷ FREIRE, Elias Sampaio e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Contribuições previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF- Conselho Administrativo de recursos fiscais: A repercussão da adoção de programas de participação nos lucros ou resultados sobre a incidência de Contribuições Previdenciárias*. São Paulo: MP Ed, 2012, p. 11.

A letra fria desse dispositivo da Carta Maior, embora não totalmente autoaplicável por ser de eficácia contida, é plenamente eficaz quanto à desvinculação entre participação nos lucros e remuneração, segundo estudo realizado pela Revista dos Tribunais – RT em 2014⁸.

Alice Monteiro de Barros, quando fala da PLR, sustenta que “sua natureza equivale a uma ‘técnica de incentivo’ e, por força de preceito constitucional, não integra o salário, tampouco a remuneração para nenhum efeito legal”⁹.

Partindo dessa observação, a participação nos lucros seria espécie retributiva e não remuneratória da relação laboral vinculada a um resultado positivo do empregador e à observância das regras que a instituiu. É, portanto, forma de acréscimo patrimonial do empregado vinculada ao sucesso financeiro do empregador segundo critérios previamente estabelecidos.

Nesse sentido, a PLR não se confunde com a remuneração pelo trabalho prestado, acarretando desta forma seu afastamento da base de incidência das contribuições previdenciárias. Essa é a posição clara da lei e da jurisprudência do CARF. A dificuldade interpretativa, porém, surge quando se está diante de participação nos lucros destinados a administradores e diretores não empregados – PLAs.

3- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESTINADOS AOS ADMINISTRADORES - PLA. POSICIONAMENTO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Ao realizar a análise de um universo de casos, observou-se que a Receita Federal, ao autuar uma empresa exigindo a contribuição previdenciária com base nos pagamentos efetuados aos segurados administradores da empresa a título de participação nos lucros e resultados, concluiu que a Lei 10.101/00 somente atribui a não incidência aos segurados empregados. A distribuição de lucros aos administradores é tida pela RFB como pertencente ao campo de incidência da contribuição.

Contudo, o referido argumento vem mostrando grande oscilação na interpretação da Corte administrativa. Há entendimento de que o pagamento das Participações nos Lucros aos Administradores segue fundamentada na Lei 6.404/76 (Lei das S/A), corroborando a

⁸ Revista Tributária e de finanças públicas RTrib. V22 n 118 set-out 2014 p. 37-66.

⁹ BARROS, Alice Monteiro de. *Curso de Direito do Trabalho*. 5ªed. revista e ampliada. São Paulo: LTr, 2009, p 798.

inexistência de qualquer vinculação dos pagamentos com os ditames da Lei 10.101/00, afastando-se a aplicação do art. 28 § 9º da lei 8.212/91 a essa espécie de verba.

De modo, observa-se em julgados recentes uma tendência mais favorável nesse sentido, conforme excertos, abaixo colacionados, do voto condutor do acórdão 2401-003.811, da 4ª câmara, 1ª Turma, de relatoria do conselheiro Igor Araújo Soares, sobre o tema:

(...) E a meu ver, também em respeito ao que determina o art. 7º IV, da CF, a Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76), notadamente em seu art. 152, também trouxe expressa previsão no sentido da possibilidade do pagamento de participação nos lucros aos administradores das companhias por ela reguladas.

Entendimento, esse confirmado no acórdão nº 2302-002.928, julgado pela 2ª Turma da 3ª Câmara do CARF, sob a relatoria de Liege Lacroix Thomasi:

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

A Lei das S.As. – Lei n. 6.404/76 – em seu art. 152, trouxe expressa previsão no sentido de admitir a possibilidade do pagamento de participação nos lucros aos administradores das companhias por ela reguladas. *In verbis*:

Art. 152. A assembleia-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.

§ 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.

§ 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.

Como se vê, a partir do dispositivo acima transcrito, em que pese ser a Assembleia-Geral que delibera sobre a concessão de participação aos diretores estatutários, vislumbra-se uma relação jurídica firmada entre “acionistas x diretores/administradores”.

Nesse mesmo sentido é o acórdão de nº 2402-002.883, proferido pela 2ª Turma da 4ª Câmara, em que o relator Conselheiro Nereu Miguel Ribeiro Domingues destaca que a participação dos diretores estatutários é contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não paga pela empresa em si (por meio de escrituração em conta de resultado). Percebe-se, ainda, que não foi aplicado o artigo 28 da lei 8.212/91 porque os

valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica “empregador x empregado”, não havendo que se falar incidência de contribuição previdenciária.

Assim, a 2ª Turma da 3ª Câmara, também vem se inclinando favoravelmente no mesmo sentido em seus julgados¹⁰.

Noutro giro, observa-se que a 3ª Turma da 4ª Câmara aborda o mesmo tema sobre outra perspectiva, de acordo com entendimento exarado no acórdão de nº 2403-002.336, sob a relatoria do Conselheiro Marcelo Freitas de Souza Costa, que discorre na linha de um conceito mais amplo para o termo “trabalhadores” para defender a não incidência tributária. A tese acolhida foi de que nem a Lei 10.101/00, nem o art. 28, §9º, da lei 8.212/91, em momento algum, definem expressamente que os “trabalhadores” citados na referida legislação sejam apenas os “segurados empregados”, ou ainda, que somente “segurados empregados” podem ser beneficiados com o pagamento da PLR¹¹, o que permite, desta forma, um entendimento mais amplo do conceito de trabalhador.

Portanto, as lacunas legais permitem o entendimento que vem sendo adotado pelo Conselho, permitindo que administradores e diretores não empregados possam receber o pagamento da PLA (ou PLR para administradores) sem a incidência de contribuições previdenciárias.

4- PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESTINADOS AOS ADMINISTRADORES - PLA. POSICIONAMENTO DESFAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

Por outro lado, imprescindível apontar a corrente divergente, seguida por parte do Conselho, associado à linha de que a Corte Suprema, somente a partir da edição da MP 794/1994, por várias vezes reeditada e finalmente convertida na Lei 10.101/00, teria reconhecido que a PLR não integraria a base de cálculo da contribuição previdenciária dos trabalhadores, não alcançando os administradores não empregados.

Essa corrente entende que não havia lei regulamentando a PLR antes da edição da MP nº 794/94, não havendo como acolher o entendimento de que a exclusão dessa

¹⁰ Processo nº 14485.001551/2007-84 acórdão 2301-003.473.

¹¹ Processo nº 16327.001055/2009-31 acórdão 2403-002.336.

parcela do salário-de-contribuição dos segurados não empregados teria guarida na Lei das S/A (Lei 6.404/76).

Em outras palavras, a Lei da PLR (Lei 10.101/00), em nenhum momento, trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, não contemplando, portanto, o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais, por entender que a instituição e regulamentação do pagamento visa somente o segurado empregado.

Nessa linha, a 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara exarou, no acórdão nº 2401-003.138, redigido pelo redator designado do voto vencedor, Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, o entendimento de que a Lei da PLR não contempla o pagamento da participação nos lucros aos contribuintes individuais.

Destaca-se, ainda, o entendimento seguido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara em que, no voto proferido pelo i. Conselheiro Mauro José Silva, no acórdão 2301-003.439, deliberou que primeiramente era necessário definir a natureza jurídica da PLR para depois posicionar-se sobre o assunto. Utilizando-se da interpretação literal, proferiu uma interpretação restritiva dentro do possível sentido das palavras.

In casu, entendeu o i. Conselheiro Relator haver imunidade, na medida em que o artigo 7º, XI da CF/88, desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e em consequência, afastar a possível incidência prevista no artigo 195, I, alínea “a” e inciso II da CF/88. Ocorre que a limitação constitucional ao poder de tributar só pode ser feita através de Lei Complementar, que não é o caso da Lei ordinária 10.101/00. No entanto, há proibição explícita da Corte administrativa se manifestar acerca de inconstitucionalidade, o que obriga a acatar a lei 10.101/00 como norma reguladora de imunidade, entendendo ser esta aplicável somente aos empregados, remanescendo sem lei regulamentadora no caso dos contribuintes individuais.

Portanto, nessa linha, os valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros teriam natureza de remuneração e, conseqüentemente, deveriam compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

O tema passou a ser objeto de debate em diversos outros acórdãos proferidos posteriormente, bem como uma decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF que, na ocasião, nos termos do acórdão nº 9202-003.196, com voto condutor do redator

designado, Conselheiro Elias Sampaio Freire, divergiu do eminente relator defendendo a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a diretores a título de participação nos lucros. Na ocasião, o voto condutor do redator ressaltou que o exercício do gozo da imunidade de contribuições previdenciárias, previstas no art. 7º, XI da CF, é destinada apenas aos trabalhadores com vínculo empregatício, somente se efetivou com a edição da lei mencionada no dispositivo para regulamenta-lo.

Assim, a tese divergente veio rebater as teses favoráveis aos contribuintes, defendidas em outros acórdãos já citados, que consideravam o art. 152 e seus parágrafos da Lei 6.404/76 como norma regulamentar de imunidade de contribuição previdenciária prevista na Constituição. Diverge, justamente por entender que o dispositivo regula parcelas de participações no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e conforme já dito, o eminente redator entende que a previsão constitucional só fez alusão aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Por fim, também alega não compartilhar do entendimento de que deve ser afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros e resultados pagos a diretores/administradores contribuintes individuais em decorrência do entendimento de que há ausência de vinculação do pagamento empregado x empregador, mas, sim, decorrente da relação entre acionistas x diretores/administradores.

Para essa corrente, o fato de a Assembleia-Geral deliberar sobre a concessão de participação aos diretores não tem condão de desnaturar a relação jurídica existente entre a empresa e o prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

A 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara comunga do mesmo entendimento contrário ao contribuinte, a exemplo do voto vencedor do acórdão nº 2302-003.059, onde o i. redator designado, Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, considera que os pagamentos efetuados com base no art. 152, § 1º da Lei nº 6.404/76 decorrem da atividade remunerada desempenhada pelos administradores/diretores, devendo sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, observa-se que as turmas defendem que a participação nos lucros recebidos pelos administradores teria natureza de remuneração e, por isso, deveria compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. Dessa forma, a norma isentiva presente na

Constituição Federal do Brasil, tal qual os trabalhadores com vínculo empregatício, não se aplicaria aos contribuintes individuais (administradores e diretores).

5- ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DAS TURMAS POR PERÍODO

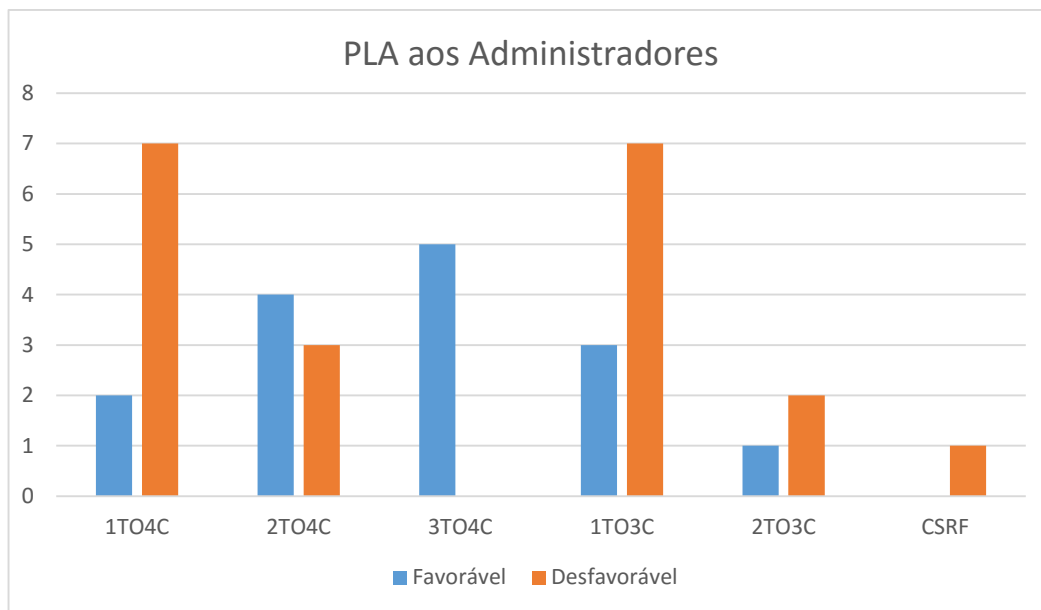
A análise foi realizada a partir de 35 julgados sobre o tema. Portanto, não é exaustiva, tem a pretensão de demonstrar apenas o histórico de julgados das Turmas e suas respectivas visões sobre o assunto em determinado período, compreendido entre 2012 a 2016.

Sem embargo, ressalta-se que no ano de 2014 sobressaem duas decisões completamente diversas acerca do mesmo tema ambas da 2ª Turma da 3ª Câmara, em um curto período de tempo.

A primeira decisão foi julgada em 22/01/2014, no acórdão de nº 2302-002.928, em que o i. relator, inclina-se à aplicação da lei 6.404/76, no que diz respeito às Participações nos Lucros, decidindo pela exclusão da base de cálculo da contribuição previdenciária.

Já a segunda decisão aconteceu em 18/03/2014, no acórdão de nº 2302-003.059, que decidiu pela incidência da contribuição previdenciária por entender que os pagamentos efetuados com base na lei 6.404/76 decorrem da atividade remunerada desempenhada pelos administradores, possuindo assim natureza remuneratória, não fazendo jus aos benefícios da norma em questão.

Através do gráfico abaixo, é possível acompanhar a oscilação acerca do entendimento das Turmas quanto ao tema aqui tratado, no período de 2012 a 2016.



Total de acórdãos analisados: 35

Observa-se que a 3ª Turma da 4ª Câmara apresenta certa constância ao manter o mesmo entendimento quanto ao tema em análise durante o período analisado.

No entanto, a 1ª Turma da 4ª Câmara mantinha um entendimento desfavorável desde 2012, esta apresentou mudanças em seus julgados a partir de 2015, para decisões favoráveis ao contribuinte.

Já a 2ª Turma da 4ª Câmara que vinha proferindo decisões favoráveis, a partir de 2015 demonstrou uma inclinação nos julgamentos para um entendimento desfavorável ao contribuinte.

Quanto à Câmara Superior, não se pode dizer que tem um entendimento consolidado sobre o tema pois na oportunidade se manifestou sobre o tema, se posicionou, por maioria, negativamente.

Quanto às demais Turmas, o tema ainda apresenta muita divergência, não permitindo um suporte estável suficiente para definir o perfil das decisões por elas proferidas.

Turma	Favorável ao Contribuinte	Desfavorável ao Contribuinte
1TO/4C	2	7
2TO/4C	4	3
3TO/4C	5	0
1TO/3C	3	7
2TO/3C	1	2
CSRF	0	1
TOTAL		35

6- SEGURANÇA JURÍDICA E PREVISIBILIDADE NA UNIFORMIZAÇÃO DAS DECISÕES

A uniformização de entendimento sobre a tributação ou não das PLAs se faz necessária para garantir a segurança jurídica e a previsibilidade que se espera do direito.

A segurança é mencionada no Preâmbulo da Constituição Federal e, em sentido amplo, em seu art 5º, que guarda conexão com a noção de segurança jurídica. Apesar de esse dispositivo não fazer referência expressa à “segurança jurídica”, a doutrina ressalta sua sede constitucional.¹²

De acordo com Ingo Wolfgang Sarler:

“A segurança jurídica, na sua dimensão objetiva, exige um patamar mínimo de continuidade do direito, ao passo que, na perspectiva subjetiva, significa a proteção da confiança do cidadão nesta continuidade da ordem jurídica no sentido de uma segurança individual das suas próprias posições jurídicas”.¹³

O *Observatório Permanente do CARF* entende que a Corte precisa caminhar nessa direção, não basta a lei prescrever determinado comportamento para que exista garantia de segurança, deve haver igualdade na aplicação legislativa. “O homem necessita de uma certa

¹² SARLET, Ingo Wolfgang: *A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: Dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição do retrocesso social no direito constitucional brasileiro*. Revista eletrônica sobre a reforma do Estado. Número 21, 2010. Disponível em <<http://www.direitodoestado.com/revista/rere-21-marco-2010-ingo-sarlet.pdf>>. Acesso em 13.06.2016.

¹³ *Idem*.

segurança para conduzir, planificar e conformar autônoma e de forma responsável a sua vida”.¹⁴ E as empresas, com gastos ainda mais vultuosos na economia, precisam mais ainda.

O limite da liberdade de julgamento deve observar, para além do mérito dos julgamentos – que, por óbvio, precisa de muita atenção –, a necessidade de uniformização de entendimento sobre as mais diversas matérias submetidas. Afinal, o CARF exsurge, cada vez mais, como órgão de direção para o planejamento das diretrizes traçadas pelos participantes da economia, em especial em relação à indústria, ao comércio, aos serviços e ao sistema financeiro.

É de suma importância à segurança jurídica, que baliza o sistema jurídico constitucional, a uniformização de jurisprudência a respeito da incidência ou não das contribuições previdenciárias sobre os PLAs. Somente com isso, as empresas poderão instituir seus planos de acordo com regras definitivamente estabelecidas, de acordo com a melhor exegese da legislação em regência.

Nesse sentido, previsibilidade “relaciona-se com a confiança na estabilidade do ordenamento jurídico e na atividade estatal voltada à protegê-la”¹⁵. Previsão é essencial para planejar investimentos, notadamente no atual cenário de crise econômica.

Diante do contexto, três reflexões se abrem:

a. a necessidade de uniformização quanto à tributação ou não da PLA

A maturação do pensamento de um órgão de julgamento colegiado, com vistas à criação, ao desenvolvimento e à evolução de sua jurisprudência, depende de tempo suficiente para o debate amplo, a discussão profunda e o fomento profissional de cada temática submetida. Todavia, esse tempo não pode se tornar um “tempo-inimigo” – para utilizar a expressão cunhada por Francesco Carnelutti –, que seja incapaz de fornecer o mínimo de previsibilidade aos contribuintes. Sem previsão mínima de futuro a se planejar, não se atraí investimentos externos e se aumenta o custo-Brasil. Portanto, **dado o longo decurso de tempo decorrido no debate sobre o tema, espera-se que não tarde a uniformização da jurisprudência sobre incidência ou não de Contribuição Previdenciária sobre as PLAs.**

¹⁴ SEGER, GA da Silva e SEGER, M. Princípio da Segurança Jurídica. *Revista Direito e Política*, 2013. Disponível em siaiap32.univali.br. Acesso em 15.06.2016.

¹⁵ FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho. *Influências extrajurídicas sobre a decisão judicial: determinação, previsibilidade e objetividade*. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 237.

b. a necessidade de maior utilização procedimentos para criação de precedentes no CARF

Com vistas a buscar maior celeridade na pacificação de teses jurídicas, pensamos ser bastante relevante que o CARF inicie debate sobre meios processuais mais eficazes para a determinação de seus posicionamentos de forma geral. É preciso enfrentar a diferença entre *jurisprudência administrativa*, construída a partir de julgamentos de vários casos concretos, e *precedente administrativo*, que surge como orientação diretiva para os casos concretos sucessivos, como a utilização efetiva de recursos de natureza repetitiva.

O aprofundamento desse tema de processo tributário será apresentado nas sessões seguintes desta coluna.

c. o julgador pode avaliar e valorar, no ato de julgamento, a finalidade (fiscal, extrafiscal e social) da tributação?

Muitas vezes o “não tributar” é mais importante para a economia que a tributação em si. Fomentos e incentivos fazem parte do importante papel social da tributação (para alguns, esse papel é extrafiscal). Por outro lado, o “tributar” pode ser essencial à isonomia e à finalidade fiscal ou arrecadatória do Estado. Sopesar esses valores contrapostos no julgamento pode ser da própria essência da forma de julgar.

É possível pensar na finalidade ou na função da tributação no julgamento dos casos concreto? Não estaria em tempo de começar um debate mais profundo sobre as finalidades ou funções da interpretação tributária? Perguntas que, por hora, ficarão sem resposta... servem, porém, para início da reflexão.

7- CONCLUSÃO

A partir do estudo realizado conclui-se não haver um posicionamento uniforme no que diz respeito à incidência de contribuição previdenciária nos lucros destinados a diretores e administradores não empregados.

A ausência de proibição expressa no art. 7º, inciso XI da CF/88 quanto à distribuição dos lucros aos administradores/diretores não empregados – contribuintes individuais, dá margem a diversas interpretações de acordo com o entendimento adotado acerca da base tributável e legislação infraconstitucional aplicável.

No cenário atual, em que a instituição precisa ser fortalecida, não obstante a liberdade para julgamento, o Conselho precisa caminhar para uma uniformização de entendimento sobre a matéria.

O limite da liberdade de julgamento deve observar a manutenção da compatibilidade com a natureza e os objetivos da PLR e da PLA, que visa integração entre o trabalho e o capital, não podendo ser utilizada como forma de remuneração contraprestativa do trabalho.

Primordial à segurança jurídica, que baliza o sistema jurídico constitucional, se faz a uniformização de jurisprudência a respeito da incidência ou não de contribuição previdenciária sobre as PLAs, para que as empresas possam instituir seus planos de distribuição de lucros (PLRs e/ou PLAs) de acordo com regras definitivamente estabelecidas, de acordo com a melhor exegese da legislação em regência¹⁶.

É fato que o comportamento da Administração Tributária onera o contribuinte, podendo, inclusive, comprometer as atividades desenvolvidas, em especial quando não está claro, em razão da inexistência de entendimento pacífico sobre tema passível de dupla interpretação, quais regras devem ser seguidas para que não haja surpresa por parte do contribuinte no futuro.

A ausência de uniformização e pacificação da jurisprudência gera dúvida e resulta, por óbvio, no comprometimento econômico do contribuinte, em aumento da insegurança, em dificuldade no planejamento. A necessidade de uniformização do CARF é uma bandeira que sinalizamos, desde já, que vamos empunhar, em especial ante ao papel das duas tradicionais instituições que compõe o Observatório – UnB e OAB/DF.

¹⁶ PAULSEN, Leandro e CARDOSO, Alessandro Mendes. *Contribuições previdenciárias sobre a remuneração*. Porto alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 112.