



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.725064/2010-49
Recurso Embargos
Acórdão nº 2301-006.801 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de janeiro de 2020
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado COMPANHIA ENERGETICA DE MINAS GERAIS-CEMIG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Os embargos de declaração são cabíveis quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos. No caso concreto, comprovado a omissão no enfrentamento de matérias suscitadas no recurso voluntário, cabe a admissibilidade dos embargos para o enfrentamento das matérias suscitadas no recurso voluntário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar os embargos, vencido o conselheiro João Maurício Vital que os admitiu.

(documento assinado digitalmente)

João Mauricio Vital - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleber Ferreira Nunes Leite, Wesley Rocha, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Fernanda Melo Leal, Thiago Duca Amoni (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente). Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato.

Relatório

Trata-se de Embargos de Declaração opostos pela Fazenda Nacional (e-fls. 1257 a 1259), em face do Acórdão nº 2301-005.638 (e-fls. 1223 a 1255), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, em sessão plenária de 12/09/2018, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2006

DECADÊNCIA

Nos termos da Súmula CARF n.º 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

MULTA PREVIDENCIÁRIA MAIS BENÉFICA.

Nos termos da Súmula CARF n. 119, no caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

E esta foi a decisão da turma:

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, reconhecer a decadência do poder-dever de constituir o crédito tributário em relação aos períodos de apuração até 11/2005, anteriores a 12/2005; (b) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação ao PLR dos administradores, vencido o conselheiro João Bellini Júnior; (c) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário em relação ao PLR dos empregados, da seguinte maneira: (c.1) em relação à existência de metas, ficaram vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento ao recurso, nessa questão; (c.2) em relação à data de assinatura do acordo, ficaram vencidos os conselheiros Reginaldo Paixão Emos, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll e João Bellini Júnior; (c.2) em relação à periodicidade dos pagamentos, todos os conselheiros entenderam cumprido o requisito; (d) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário em relação à aplicação da multa, por aplicação da Súmula CARF 119; (e) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso em relação à responsabilidade solidária, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Wesley Rocha, Juliana Marteli Fais Feriato e Marcelo Freitas de Souza Costa, que davam provimento ao recurso, nessa questão. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Mônica Renata Mello Ferreira Stoll. Manifestou a intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro João Bellini Júnior.

A Fazenda Nacional foi cientificada da decisão e apresentou embargos, no qual alega a existência de omissão relativamente à análise da inaplicabilidade da Lei n.º 10.101/2000 em relação ao pagamento de PLR a trabalhadores não empregados.

O despacho de admissibilidade da Presidência da Turma (e-fls 1263-1267) admitiu os embargos de declaração, opostos tempestivamente, com fulcro no art. 65, do Anexo II do RICARF, para que o Colegiado se manifeste acerca da omissão suscitada pela Embargante, relativa a análise do pagamento de PLR a diretores em decorrência de sua relação com a empresa, nos termos da Lei n.º 6.404/76

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleber Ferreira Nunes Leite, Relator.

O embargo é tempestivo, por isso dele conheço

Por bem descrever a questão transcreve-se o despacho de admissibilidade de e-fls 1263-1267:

A embargante alega que a decisão firmou entendimento de que a Lei n.º 10.101/2000 somente fixou requisitos para o pagamento de PLR a trabalhadores empregados, de forma que os pagamentos de PLR a trabalhadores não empregados, não teriam quaisquer requisitos a serem cumpridos para fins de verificação da incidência de contribuições previdenciárias.

Colaciona o seguinte trecho do voto do conselheiro relator (vencedor nessa matéria):

Em primeiro lugar, note-se que o artigo 1º regula a PLR dos trabalhadores, sendo que há trabalhadores empregados e trabalhadores não empregados.

Ademais, o artigo 2º somente se refere a empregados, de modo que há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento para empregados, no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores. (Destacou-se)

Sustenta que a turma teria deixado de se manifestar sobre a seguinte questão:

A doutrina trabalhista sustenta o entendimento de que os diretores das sociedades anônimas não podem ser considerados empregados, pois estão investidos de mandato, como pessoas físicas representantes da pessoa jurídica.

As relações havidas entre os diretores e o Conselho de Administração nas sociedades anônimas são regidas pelas determinações contidas na Lei n.º 6.404/76 e no próprio estatuto social, não restando caracterizada a subordinação jurídica na acepção trabalhista e, por corolário, a relação de emprego.

*Esse entendimento encontra-se respaldado pelo **Enunciado n.º 269 do Tribunal Superior do Trabalho**, que diz o seguinte:*

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. (Destaque nosso)

Firmada a premissa de que os diretores de Sociedades Anônimas possuem vínculo de natureza societária, devendo reger-se pelas determinações da Lei n.º 6.404/76 e do Estatuto da Empresa, é absurda a pretensão de enquadrar a participação estatutária

paga aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos no art. 7º, inciso XI, da CF e Lei n.º 10.101/2000.

Por fim, "requer o conhecimento e o provimento do presente recurso para sanar o vício apontado e prequestionar a matéria que não foi objeto de análise expressa no acórdão embargado".

Da leitura do inteiro teor do acórdão, constata-se que a turma acordou em "(b) por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação ao PLR dos administradores, vencido o conselheiro João Bellini Júnior".

O voto do conselheiro relator (vencedor na matéria) assim se manifesta:

efl. 1233 e 1235:

(...) no entanto, não há requisitos a serem cumpridos quando do pagamento de PLR para trabalhadores não empregados, dentre os quais se incluem os administradores, de forma que ao tratar expressamente somente dos empregados, a referida lei não trouxe requisitos para o pagamento de PLR para administradores.

...

Com base no exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à PLR paga aos Empregados.

Já na conclusão do seu voto registrou "voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe parcial provimento (...) (ii) afastando a incidência da contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de PLR".

Portanto, verifica-se que a turma não se manifestou sobre o ponto suscitado pela embargante - a análise do pagamento de PLR a diretores em decorrência de sua relação com a empresa, nos termos da Lei n.º 6.404/76 - apesar de ter constado no recurso voluntário do contribuinte (efl. 1027) e destacado no relatório do acórdão:

efl. 1228/1229:

Sustenta que não incide contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de PLR a administradores, diretores e membros do Conselho, sem vínculo empregatício, com base no art. 7º da Constituição Federal e Lei 101.101/2000, e art. 152 da Lei 6.404/76, não sendo aplicável a limitação do inciso X alínea "a" do inciso V do § 9º do art. 214 do Decreto 3.048/99. (Grifamos.)

Portanto, verifica-se que assiste razão à embargante quanto à existência da omissão apontada, devendo ser acolhidos os embargos para fins de prequestionamento, pois a demonstração de eventual divergência jurisprudencial para interposição de Recurso Especial exige, necessariamente, que a matéria tenha sido examinada pelo Colegiado recorrido.

De fato, no recurso voluntário (e-fls 996-1047), a interessada assim argumenta:

Ademais, a Lei n.º 6.404/1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações prevê expressamente, em seu artigo 152, a legitimidade de pagamento (Participação nos Lucros e Resultados - PLR aos Administradores. Assim, resta amplamente demonstrado a legalidade dos pagamentos glosados pela Fiscalização:

Art. 152. A assembleia-geral fixar á 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 as 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 no 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.

Portanto, examinar-se-á a questão

DO PAGAMENTO DE PLR A DIRETORES EM DECORRÊNCIA DE SUA RELAÇÃO COM A EMPRESA, NOS TERMOS DA LEI Nº 6.404/76

A Lei 10.101/2000, que regulamentou a PLR, determina os aspectos formais e objetivos mínimos de um plano. Com relação à contribuição previdenciária, estabelece que não serão incluídos na base de cálculo da contribuição previdenciária os pagamentos efetuados pela empresa a título de PLR, desde que feitos de acordo com a legislação específica. A controvérsia existe quando se trata de administradores sem vínculo trabalhista, do ponto de vista previdenciário, se há incidência da contribuição previdenciária sobre esses valores.

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

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

(...)

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

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

Também, em atendimento ao preceito constitucional, a Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

(...)

Art. 3º (...)

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

(...)

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

Conforme exposto, conclui-se que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”.

Os diretores de Sociedades Anônimas possuem vínculo de natureza societária, devendo reger-se pelas determinações da Lei n.º 6.404/76 e do Estatuto da Empresa. Portanto, não se pode, subsidiariamente, enquadrar a participação estatutária paga aos diretores executivos como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos previstos no art. 7º, inciso XI, da CF e Lei n.º 10.101/2000.

A participação nos lucros e resultados (PLR) de uma empresa é distribuída aos seus empregados e não a diretores não empregados, pois eles nem sequer possuem qualquer relação empregatícia com a empresa e nem mesmo possuem sindicato representativo da sua categoria para poder negociar os termos dessa PLR.

O art. 152, caput, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 6.404/1976, dispõe que a remuneração desses administradores pode se dar da seguinte forma:

Art. 152. A assembleia-geral fixar á 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 as 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 no ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um decimo) 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.

Da leitura desses dispositivos, está claro que, além da remuneração, o chamado *pró-labore*, pode a companhia atribuir aos administradores participação nos lucros. Mas, não se pode aplicar os termos da 6.404/76, para caracterizar o pagamento da PLR, pois embora o art. 152 da referida lei, abra a possibilidade da companhia distribuir lucros, não há previsão legal para afastar do conceito de remuneração estes valores pagos à título de participações estatutárias nos lucros da companhia, porque fogem do conceito de lucros ou resultados pagos aos empregados, tendo em vista que, para fazer jus a estes, o empregado tem que obter parcela de seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo e não apenas mera natureza de prêmio ou gratificação. Portanto, não há vinculação fática da distribuição dos lucros, conforme previsto na Lei 6.404/76, com a PLR da Lei 10.101/2000.

O entendimento majoritário da jurisprudência é o de que a Constituição Federal, em seu artigo 7º, prevê direitos que não são extensíveis a todos os trabalhadores, mas apenas àqueles que possuem vínculo empregatício, o que afastaria a possibilidade de pagamento de PLR aos administradores da empresa (contribuintes individuais), posto que a imunidade prevista constitucionalmente alcança apenas os empregados, sendo que a Lei 10.101/2000, que regulamenta a PLR, utiliza a expressão “empregados”, não contemplando os demais trabalhadores, como os diretores

A Receita Federal assim tem entendido, e a jurisprudência do CARF, vai no mesmo sentido de que a expressão “trabalhadores” utilizado no *caput* do artigo 7º da CF refere-se apenas aos empregados, uma vez que esse dispositivo elenca direitos que estão disponíveis apenas aos empregados. Portanto, os administradores, como é o caso dos diretores sem vínculo empregatício, não estariam abarcados por esse dispositivo e a isenção tributária prevista na Lei 10.101/00 não se estenderia a estes administradores sem vínculo empregatício.

A Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em julgamento de recurso especial, acórdão 202007.698 de 27/03/2019, que discutia a incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a diretores não empregados, assim decidiu, conforme ementa abaixo:

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO

**DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.
INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000.**

Os valores pagos a diretores não empregados a título de PLR integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias por inexistir norma específica que preveja sua exclusão do salário de contribuição. A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do PLR paga a administradores não empregados da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Portanto, quando se diz que não há requisitos para o pagamento da PLR aos administradores, está se dizendo que não há previsão legal de isenção da contribuição previdenciária em relação aos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros estipulado pela Lei 6.404/76, aos diretores não empregados, considerando a PLR da Lei 10.101/2000, posto que não há amparo legal para excluir tais verbas do conceito de salário de contribuição, porque tais pagamentos não se enquadram na lei 10.101/2000.

Em face do exposto, voto por rejeitar aos embargos.

(documento assinado digitalmente)

Cleber Ferreira Nunes Leite