



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.001055/2009-31
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-007.608 – 2ª Turma
Sessão de 26 de fevereiro de 2019
Matéria CSP - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SOMPO SAUDE SEGUROS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2004, 01/04/2005 a 30/04/2005, 01/04/2006 a 30/04/2006

CSP. RECURSO ESPECIAL. MATÉRIA NÃO VEICULADA NO AUTO DE INFRAÇÃO. FALTA DE OBJETO NO RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

Não há como conhecer de recurso especial cuja matéria em discussão não foi objeto de lançamento fiscal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.095.594-3), totalizando R\$ 30.995,95 e consolidado em 05/10/2009, referente a contribuições destinadas a Outras Entidades, referentes às competências 04/2004, 04/2005 e 04/2006.

De acordo com o Relatório Fiscal, o débito teve como origem os valores das remunerações a título de Participação nos lucros pagas ou creditadas aos empregados, e não recolhidas e, **ainda, as remunerações a título de Participação Estatutária, pagas ou creditadas a Administrador, apuradas em Folha de Pagamento em meio magnético, conforme planilha fornecida pela empresa.**

Ainda do Relatório Fiscal, quanto ao levantamento decorrente do pagamento de PLR, não foram consideradas as parcelas pagas em 2004, 2005 e 2006 referentes à Convenção Coletiva de Trabalho Específica Sobre Participação Dos Empregados nos Lucros ou Resultados das Empresas de Seguros Privados e Capitalização.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 26/10/2011, o Recurso Voluntário foi provido, prolatando-se o Acórdão nº **2403-002.336**, (efls. 267/272) com o seguinte resultado: *“Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, no que se refere ao PLR para estatutário. Os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro, Marcelo Magalhães Peixoto e Jhonatas Ribeiro da Silva votaram pelas conclusões. Vencidos os conselheiros Ivacir Julio de Souza e Carlos Alberto Mees Stringari”*. O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 04/04/2004 a 30/04/2006

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Os pagamentos de verbas à título de PLR que cumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 não devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido.

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 10/01/2014 para ciência em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, em 07/02/2014, Embargos de Declaração, que não foram admitidos, conforme despacho às efls. 293/296.

Novamente encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 04/12/2015 para ciência em até 30 dias, nos mesmos termos da citada portaria acima, a Fazenda Nacional interpôs tempestividade, em 16/12/2015, Recurso Especial (efls. 298/313).

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 4ª Câmara, de 09/06/2016 (efls. 316/323), levando-se em consideração como paradigmas o Acórdãos nº 2401-003.138 e nº 9202-003.196.

Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido para que seja **restabelecida a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos e/ou creditados em favor de diretores não empregados da empresa a título de participação nos lucros e resultados.**

As alegações da representante da Fazenda Nacional estão em torno da descaracterização dos diretores como empregados, uma vez que estariam vinculados a uma sociedade anônima e não ao regime celetista.

Vejamos trechos da argumentação do citado recurso:

Inicialmente, cabe esclarecer que a autuação se deu sobre remunerações creditadas a diretores não empregados de uma sociedade anônima e não em relação a empregados, submetidos ao regime celetista.

Nessa linha, mostra-se imprescindível definir a natureza jurídica da relação que esses indivíduos (diretores não empregados) possuem com a sociedade anônima.

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, e não podem ser, de forma simultânea, empregados e empregadores.

Dizem mais, que os diretores não são apenas mandatários, mas sim órgãos da própria sociedade, indispensáveis à gestão e à existência da empresa, sendo inaceitável que eles sejam considerados empregados.

A par da discussão em torno da caracterização dos diretores como mandatários ou como órgãos da sociedade, é fato que as situações de gestão do negócio e de subordinação jurídica são contraditórias e excludentes, conduzindo ao raciocínio de que não há relação de emprego para tais diretores. Portanto, com base nessa vertente, os diretores de S/A não podem ser considerados empregados, pois o vínculo é de natureza estatutária e não submetido às normas trabalhistas.

[...]

Importante lembrar que os diretores de sociedade anônima, em tese, não estão subordinados a qualquer chefe ou empregador imediato, mas apenas vinculados ao Conselho de Administração ou à Assembléia Geral. Como já dito, eles são considerados órgãos da administração da sociedade e não seus empregados, não estando sob o poder diretivo do empregador.

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

[...]

Ora, diante da finalidade da lei, não faz sentido atribuir aos valores recebidos pelos diretores a natureza jurídica de PLR, pois, para esses diretores, os efeitos instituídos pela legislação (desvinculação dessas quantias da base de cálculo das verbas trabalhistas e previdenciárias) não ocorreriam, por absoluta falta de objeto.

(Com os grifos do original.)

O contribuinte foi cientificado do Acórdão nº **2403-002.336**, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial da PGFN em 02/03/2017 e apresentou, em 16/03/2017, portanto, tempestivamente, contrarrazões (efls. 335/351).

Em suas contrarrazões, o contribuinte assevera as argumentações que trouxe em seu Recurso Voluntário e, em apertada síntese, argumenta pelo pagamento da Participação no Lucros e Resultados desvinculada da remuneração, uma vez que não estaria enquadrada como base de cálculo da contribuição previdenciária para empregados ou diretores não-empregados. Vejamos trechos:

Se o diretor não-empregado se confunde com a pessoa jurídica que ele representa e, se tanto o diretor empregado e a empresa recolhem sua parcela da Contribuição Previdenciária, por que então o tratamento diferenciado que sequer possui previsão legal?

*Poderíamos dizer aqui, inclusive, que a empresa paga duas vezes a Contribuição Previdenciária, pois o diretor-não empregado representa a empresa e ambos pagam a Contribuição Previdenciária. E, pior, ao não reconhecer a isenção da Contribuição Previdenciária ao diretor não-empregado estar-se-ia tributando parcela que já foi tributada, pois o lucro líquido do exercício utilizado para composição das verbas da Participação nos Lucros e Resultados já havia sido tributada pelas remunerações pagas aos empregados e ao diretor não-empregado, porém, agora, **sobre uma parcela do lucro, que não é base de cálculo da Contribuição Previdenciária.***

[...]

De acordo com a regra em referência, conclui-se indubitavelmente que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração e ponto final. Isso significa que os valores decorrentes do Lucro, pagos na forma de PLR, jamais poderiam ser considerados remuneração.

*Logo, se PLR não é remuneração, independentemente se será pago a empregado ou a diretor não-empregado, **NÃO É BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA,***

posto que totalmente desvinculado dos valores que decorrem do salário-de-contribuição.

(Com os grifos do original.)

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos de Admissibilidade

O Recurso Especial interposto é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 316/323. Embora não tenha havido qualquer questionamento acerca do conhecimento, trago questões que entendo relevantes e passo a analisar.

Do mérito

Participação dos lucros e resultados à contribuintes individuais.

Quanto aos levantamentos de PLR em relação aos valores pagos à segurados contribuintes individuais, em que pese ser objeto do Recurso Especial da Fazenda Nacional, verifico que tal contribuição não é objeto do presente lançamento.

Da leitura do Relatório Fiscal (e-fls 85/95), verifica-se que o lançamento em questão refere-se às contribuições destinadas a Terceiros incidentes sobre remunerações pagas a título de PLR aos segurados empregados.

Em nenhum momento, a auditoria fiscal trata de pagamento de PLR a diretores não empregados.

Na sequência, transcrevo alguns trechos do Relatório Fiscal que demonstram o objeto do presente lançamento.

INTRODUÇÃO

1. O presente relatório é parte integrante do Auto de Infração 37.095.594-3, PAF 16327.001055/2009-31, contendo as contribuições previdenciárias devidas pela empresa e não recolhidas, correspondentes a parte de Terceiros.

2. O débito teve como origem os valores das remunerações a título de Participação nos lucros pagas e/ou creditadas aos empregados, apurados em Folhas de Pagamento em meio magnético, e não recolhidas. A demonstração encontra-se no Discriminativo do Débito - DD.

3. A empresa acima referenciada foi fiscalizada para o período de 01/2004 a 12/2006 conforme Mandado de Procedimento Fiscal — MPF nº 08.1.66.00-2008-00334-7 de 22/04/2008.

(...)

DOS LEVANTAMENTOS

28. *Toda a base de cálculo objeto deste levantamento não está declarada em GFIP. Foi lavrado Auto de Infração AI 370955927, PAF 16327.001053/2009-41, pela empresa apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias em relação às bases de cálculo. Foi observada a penalidade mais benéfica para o contribuinte, comparando-se o art. 284 do Decreto 3048/99 e o art. 35-A da Lei 8212 alterado pela Lei 11941/09. O AI 370955927 possui Termo de Verificação próprio.*

29. *Foi lavrado AI 370955935, PAF 16327.001054/2009-96, no valor de R\$479.733,49 (Quatrocentos e setenta e nove mil, setecentos e trinta e três reais e quarenta e nove centavos), contendo as contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social e não recolhidas, e ao financiamento de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais de trabalho - GILRAT, que possui Termo de Verificação próprio.*

30. *As alíquotas aplicadas sobre os salários de contribuição, nas respectivas competências, estão discriminadas no relatório DD — Discriminativo de Débito, que integra este AI.*

31. *O crédito lançado encontra-se embasado na legislação constante do relatório FLD — Fundamentos Legais do Débito, que integra este AI.*

32. *Para a apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, devidas pelo fato gerador PLR, não foram consideradas as parcelas pagas em 2004, 2005 e 2006 referentes à Convenção Coletiva de Trabalho Específica Sobre Participação Dos Empregados Nos Lucros ou Resultados Das Empresas De Seguros Privados e Capitalização.*

33. *No levantamento PLR — Particip Nos Lucros Empreg — foram lançados os valores pagos e/ou creditados aos empregados, a título de Participação nos Lucros de Empregados.*

Em que pese não ser objeto do lançamento, o sujeito passivo, de forma equivocada, apresentou em sua impugnação (e-fls. 100/135) inconformismo pelo lançamento sobre os valores pagos a título de PLR aos diretores estatutário, conforme se verifica no trecho abaixo:

Contudo, para surpresa da Impugnante, a mesma veio a ser surpreendida com a lavratura do presente auto de infração, através do qual lhe é exigido o recolhimento das contribuições previdenciárias (Salário-educação e INCRA) das competências de 03/2004, 04/2004, 03/2005, 04/2005, 03/2006 e 04/2006, sobre os valores pagos aos seus colaboradores empregados a título de Participação no Resultado e nos Lucros — PRL e, ainda, sobre a Participação Estatutária de seu diretor não empregado, imputando a aplicação dos juros de mora, multa de mora e multa de ofício. (grifei)

Ocorre que no julgamento da impugnação, pelo Acórdão nº 16-24.892 (e-fls 178/191) a 13ª Turma da DRJ/SPO1 tratou a questão como se o lançamento contemplasse a

contribuição patronal sobre os valores pagos ao contribuinte individual (diretor não empregado), conforme se verifica no trecho abaixo transcrito:

Da Participação do Empregado nos Lucros da Empresa. Isenção Tributária. Inocorrência. Das Previsões Legais e Regulamentares. Contribuinte Individual não abarcado.

(...)

8.8. Assim, exsurge como incontestável que a norma isentiva, por ser expressa, **não tem aplicabilidade quanto ao segurado contribuinte individual** (administrador).

(...)

8.11. Pelo exposto, é de se concluir que no tocante às parcelas não integrantes do salário de contribuição do segurado contribuinte individual deverão ser consideradas como tais, ratifique-se, **somente aquelas elencadas no § 9º do art. 28 da Lei 8.212, explicadas pelo art. 214, § 9º do Decreto 3.048/99, e na estrita conformidade com as condições então explicitadas.** Caso não haja previsão expressa em tal sentido, tudo o quanto pago em retribuição do trabalho será considerado salário de contribuição.

8.12. Neste ponto, é importante frisar que, a razão para os administradores fazerem jus à participação no lucro da companhia, decorreu, justamente, de **prestação de serviços**, tudo conforme previsto na Lei nº 6.404/76. Desta sorte, assume importância capital o texto literal de citada norma, vez que, ao prever propalada participação, na Seção III — Administradores, art. 152, § 1º, o faz sob a denominação de **REMUNERAÇÃO**. In verbis:

(...)

8.13. Adicionalmente, é indubitável que a **lei específica** exigida pelo art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212/91, em alinhamento com a previsão constitucional supracitada, é a Lei nº 10.101/00, decorrente da Medida Provisória nº 794/94 e de suas reedições, a qual indica que o benefício legal de exclusão do salário de contribuição destina-se, exclusivamente, às participações nos lucros e resultados pagas aos **empregados**, conforme dispõem os seus artigos 2º e 3º.

8.14. Quanto às disposições constantes no § 1º, do artigo 152, da Lei nº 6.404/76, restringem-se estas unicamente a impor limites acerca da faculdade que detém a companhia de atribuir participação nos lucros aos administradores, não tendo o condão de determinar qualquer tratamento tributário a ser dado a tais verbas. Ressalte-se, ainda, e novamente que, conforme exposto, tal previsão legal nada tem a ver com o contido no art. 7º, XI, do texto constitucional.

8.15. Em conclusão, emerge do raciocínio expendido que a remuneração paga aos administradores a título de **participação**

no lucro da companhia trata-se de parcela remuneratória, inclusive face à legislação previdenciária, e, assim sendo, integra o salário de contribuição de forma inexorável, vez que não há norma isentiva que albergue a rubrica que ora se examina.

Posteriormente, o sujeito passivo torna a manifestar seu inconformismo sobre a questão em seu Recurso Voluntário (e-fls 195/229) e como resultado a 3ª TO da 4ª Câmara decidiu por excluir do lançamento as contribuições incidentes sobre os valores pagos a título de participação estatutária ao diretor não empregado, conforme trecho do Acórdão 2403-002.336, o qual transcrevo:

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA - PLR para diretores

Discordo da decisão de primeira instância com relação ao fato de que o pagamento da PLR não pode alcançar os diretores da recorrente. A caracterização das verbas pagas pelo empregador aos trabalhadores como distribuição de lucros, nos termos da Lei 10.101/2000, depende da desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade. Nem a Lei supra mencionada nem o art. 28, § 9º da Lei 8212/91 fazem ressalva de que somente os segurados empregados podem ser beneficiados com o pagamento de PLR.

CONCEITO DE TRABALHADOR Segundo José Augusto Rodrigues Pinto, trabalhador é "Aquele que emprega sua energia pessoal, em proveito próprio ou alheio, visando a um resultado determinado, econômico ou não."

Já a CLT, traz em seu art. 3º o seguinte conceito de trabalhador:

ART. 3º DA CLT "Toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador sob a dependência deste mediante salário."

Os dispositivos legais que regulamentam a participação nos lucros são a Constituição Federal e a Lei 10.101/2000, nos seguintes termos:

*CF Art. 7º São direitos **dos trabalhadores** urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social (**grifei**)*

***XI** participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei; Já a Lei 10.101/2000, traz em seu art. 1º a seguinte redação:*

*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.*

*Como se pode observar, todos os diplomas legais que regulam a matéria, garantem aos **trabalhadores** o direito à participação nos lucros das empresas. Em nenhum momento há a definição de que trabalhadores são exclusivamente segurados empregados.*

Logo, analisando o conceito de trabalhador com as respectivas normas legais, não se pode afirmar que diretores, gerentes e executivos não sejam considerados como tal.

Verifiquei que no PAF 16327.001054/2009-96, cujo objeto é a contribuição patronal, foi lançada a contribuição sobre os valores recebidos pelo diretor não empregado, na condição de contribuinte individual, a título de participação estatutária.

No entanto, o presente lançamento refere-se a contribuições destinadas a Terceiros (Salário-Educação e INCRA), as quais somente incidem sobre remuneração de segurados empregados, ficando patente o equívoco que se manteve até então.

Haja vista que a matéria apresentada pela Fazenda Nacional não é objeto do lançamento, entendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não deve ser conhecido.

Conclusão

Pelo exposto, voto por NÃO CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, tendo em vista a falta de objeto do recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.