



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 17546.000495/2007-97
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-009.762 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL E COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMERICAS - AMBEV

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/06/2005

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). NATUREZA SALARIAL. COMPROVAÇÃO. AUSÊNCIA.

Não há que se falar que a natureza salarial do Bônus de Contratação restou comprovada, quando não são trazidos aos autos elementos de convicção acerca do vínculo do pagamento da verba com o contrato de trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei nº 10.101/00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por determinação do art. 19-E, da Lei nº 10.522, de 2002, acrescido pelo art. 28, da Lei nº 13.988, de 2020, em face do empate no julgamento, negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Maurício Nogueira Righetti e Maria Helena Cotta Cardozo, que lhe deram provimento. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, João Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional na e-fls. 6.975/6.986 e da Contribuinte e seus co-devedores (e-fls. 7.053/7.073) e recursos de igual teor dos demais solidários (CRBS SA e Morena Distribuidora de Bebidas AS às e-fls. 7.142/7.162), Cervejaria ZX AS (e-fls. 7.195/7.215) e (Arosuco Aromas e Sucos Ltda. e-fls. 7.106/7.126) em face do V. Acórdão de nº 2301-004.364 (e-fls. 6.959/6.973) da Colenda 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa Seção, que julgou em sessão de 12 de março de 2015 o recurso voluntário do contribuinte e de ofício que discutia o lançamento correspondente contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, e as destinadas aos terceiros: INCRA, SEBRAE, SEST e SENAT.

02 – O lançamento reconheceu como fatos geradores, de acordo com o relatório do acórdão recorrido:

“As remunerações pagas aos segurados empregados e discriminadas nas folhas de pagamento, recibos de férias, termos de rescisão de contrato de trabalho, GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

Os valores das remunerações pagas estão discriminados no anexo FOLHA DE PAGAMENTO BASE DE CALCULO EMPREGADO.

As remunerações pagas aos segurados diretores não empregados, a título de Honorários, Bônus, PLR, Complemento honorários, Honorários Conselho e discriminadas nas folhas de pagamento, GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social;

As remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais (autônomos), bem como pagamentos a título de Frete efetuado por Pessoa Física, as quais se encontram discriminadas nas folhas de pagamento, recibos de pagamento, GFIP Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações Previdência Social e DIRF Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte;

Os valores pagos pela aquisição de produção rural de pessoa física, através do estabelecimento CNPJ 60.522.000/011975, cuja contribuição é recolhida pela empresa adquirente na condição de sub-rogada nas obrigações do produtor rural, pessoa física, e do segurado especial;

Os valores descontados dos segurados empregados e segurados contribuintes individuais (Diretores).”

03 - A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/06/2005

NFLD DEBCAD sob n.º 35.847.725-5

Consolidado em 21/01/2006

RECURSO DE OFÍCIO

DECADÊNCIA. RECONHECIMENTO DE RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DE SÚMULA CARF 99.

Matéria sumulada há obrigação de ser seguida pelos membros da Casa, conforme RICARF artigo 72.

A Súmula CARF 99 determina aplicação do artigo 150, § 4º do CTN em caso de haver nos autos a comprovação de recolhimento, ainda que seja em parte da contribuição devida.

No caso em tela foi realizada consulta ao Sistema ÁGUA (de arrecadação), bem como ao informado no Relatório Fiscal, e no DAD — Discriminativo Analítico de Débito, onde constam recolhimentos antecipados pela empresa, incidentes sobre as folhas de pagamento dos segurados a seu serviço, e que o crédito previdenciário foi constituído, com a ciência do contribuinte em 20/01/2006, a competência mais remota para a qual poderia haver lançamento é 01/2001. O que implica, com a edição da Súmula CARF 99.

RECURSO VOLUNTÁRIO

VALE TRANSPORTE. SÚMULA CARF 89. EXIGÊNCIA DE ACOMPANHAR. ARTIGO 72 DO RICARF.

Trata de matéria sumulada com acompanhamento obrigatório dos membros da Corte.

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

CO-RESPONSÁVEIS. SÚMULA CARF 88. EXIGÊNCIA DE ACOMPANHAR OS MEMBROS DA CORTE. ARTIGO 72 RICARF.

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. DEPENDÊNCIA DE VÁRIAS EMPRESAS A UMA. COMPROVAÇÃO DE CONTROLE MAJORITÁRIO.

Conclui-se pela formação de grupo econômico, quando há nos autos a comprovação de 'árvore societária', onde uma das empresas tem o controle majoritário de todas as empresas relacionadas, bem como a direção e controle do negócio como uno.

No caso em tela as provas são inequívocas de que a AMBEV é sócia majoritária com todo o controle das demais, através de sistemas SAP exerce o controle e administração do grupo.

DOS TRABALHADORES AUTÔNOMOS. INEXISTÊNCIA.

Comprovada que a fiscalização intimou a fiscalizada a juntar documentos que comprovasse a efetiva prestação de serviços de autônomos informados na DIRF, que não constavam nem nas Folhas de Pagamento nem na GFIP e esta última não cumpriu o seu ônus, não há de se falar lançamento aleatório, mesmo porque, como no caso em tela, esta documentação serviu para lançamento, ou seja, o lançamento não foi realizado em presunção de possível ocorrência, mas, ao contrário do que alega, foi fulcrado na análise da contabilidade da Recorrente, observando que esses pagamentos não ostentavam a natureza alegada pelo contribuinte de trabalhadores autônomos.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. OCORRÊNCIA.

Para identificar se há incidência de contribuição previdenciária, necessário verificar se se trata de pagamento indenizatório ou remuneratório.

Há de comprovar a retribuição do capital pelo trabalho para que configure a incidência de contribuição previdenciária.

No caso em exame verificou-se que o pagamento de bônus de contratação não remunera o trabalho, mas gratifica eventualmente funcionário pela excelência de sua competência laboral, não impondo contraprestação de trabalho. Não havendo, portanto, fato gerador.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE DIRETORES ESTATUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

O PLR estatuído pela Lei 10.101/2000 regular o direito a recebimento do benefício ao trabalhador empregado.

Diretor estatutário tem previsão legal para participar de PLR de acordo com a legislação de regência, Lei n.º 6.404/76 e do Estatuto da Empresa.

No caso em exame demonstrado está que o recebimento de PLR foi realizada a diretores estatutário, que são remunerados de capital pelo capital, com base na lei que rege a matéria para empregados, remunerados de capital pelo trabalho, ou seja, Lei n.º 10.101/2000. Incidindo contribuição previdenciária.

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

ACORDAM os membros do Colegiado: 1) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em dar provimento ao recurso, na questão do vale transporte, pela existência de súmula, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em negar provimento ao

recurso, para deixar claro que a Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg e a Relação de Vínculos - VÍNCULOS, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao recurso, na questão do grupo econômico, nos termos do voto do(a) Relator(a); d) em negar provimento ao recurso, na questão dos pagamentos a contribuinte individuais, nos termos do voto do(a) Relator(a); e) em dar provimento ao recurso, na questão do bônus de admissão, pela ausência de comprovação da existência do fato gerador, nos termos do voto do Relator. Os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Cleberson Alex Friess acompanharam a votação por suas conclusões; f) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator; II) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, na questão do pagamento de Participação dos Lucros e Resultados, a diretores não empregados, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão."

04 – Conforme despacho de admissibilidade de e-fls. 7.283/7.287:

"A Fazenda Nacional contrapôs-se ao resultado deste julgamento interpondo o Recurso Especial de fls. 6.975 a 6.986, ao qual foi dado seguimento para rediscussão da matéria incidência de contribuições previdenciárias sobre Bônus de Contratação, nos termos do despacho de fls. 6.994 a 7.001.

A contribuinte foi cientificada da decisão em 26/07/2019 (Termo de Ciência de fl. 7.041) e, tempestivamente, em 09/08/2019 (Termo de Juntada de fl. 7.052), em conjunto com seus codevedores interpôs o recurso especial de fls. 7.053 a 7.073.

Foram juntados aos autos outros Recursos Especiais de igual teor, interpostos pelas empresas CRBS SA e Morena Distribuidora de Bebidas SA (fls. 7.142 a 7.162); Cervejaria ZX SA (fls. 7.195 a 7.215) e Arosuco Aromas e Sucos Ltda (fls. 7.106 a 7.126)."

05 – Portanto os recursos são tempestivos sendo que a Fazenda Nacional alega dissídio jurisprudencial em relação a **"Incidência de contribuições previdenciárias sobre Bônus de Contratação"** e em relação ao contribuinte e sujeitos passivos solidários a discussão sobre **"a incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR a diretores não empregados"**.

06 – Em seu apelo a Fazenda Nacional aduz em síntese:

a) fala a respeito dos arts. 22, I e 28, I da Lei 8.212/91;

b) diz A referência aos valores pagos faz admitir que devem ser recolhidos os valores pagos, ainda que o serviço a ele correspondente

ainda não tenha sido prestado. É o fundamento legal para admissão da antecipação de pagamento;

c) para definir a questão, cabe primeiramente, verificar que o bônus de contratação constitui contraprestação a expectativa do trabalho, pois é pago em razão do trabalho. O Bônus de contratação constitui, pois, em antecipação de pagamento pelos serviços prestados;

d) as verbas indenizatórias, em sua essência, são devidas por quem tenha de alguma maneira lesado o patrimônio ou um bem jurídico de outrem, sendo o seu escopo justamente o de recomposição desse patrimônio;

e) na hipótese dos bônus de contratação, data venia, não há que se falar em indenização no seu estrito sentido jurídico, pois o novo empregador não cometeu nenhum ato ilícito que ensejasse o dever legal de recomposição do patrimônio do empregado;

f) Quando paga o bônus de contratação, o empregador está ofertando ao trabalhador um rendimento destinado a retribuir o trabalho que virá a ser prestado. Não se perca de vista que o empregado só recebe os valores do hiring bônus em contrapartida à prestação de trabalho e manutenção da relação de emprego;

g) nos termos da norma previdenciária, qualquer quantia que o empregador paga ao empregado como retribuição ao emprego é salário, a menos que alguma norma excepcione tal verba. O nome pelo qual a remuneração é designada é irrelevante. Salários, bônus, gratificações são todos considerados remuneração, se pagos como compensação pelo trabalho;

h) traz o entendimento do TST a respeito do assunto.

07 – Por sua vez o contribuinte e demais responsáveis solidários (e-fls. 7.089/7.099) em 02/10/2019, (e-fls. 7.178/7.188) em 12/08/2019, (e-fls. 7.231/7.241) em 12/08/2019 e (e-fls. 7.248/7.258) em 12/08/2019 apresentaram contrarrazões ao apelo da Fazenda Nacional alegando em síntese, de forma comum:

a) Em que pese o esforço fazendário a fim de que esta C. Câmara Superior realize reexame de matéria probatória, já analisada na presente lide administrativa, é evidente que a natureza jurídica do pagamento realizado ao funcionário Rodrigo Ferraz Pimenta da Cunha depreende invariável exame de matéria probatória, sendo imperiosa a manutenção deste ponto do v. acórdão;

b) Melhor sorte não assiste à Recorrente ao consignar em seu recurso que o prêmio pago pelas Recorridas aos seus funcionários caracterizaria contraprestação de trabalho;

c) Isso porque a inclusão dos referidos valores como passíveis da incidência da contribuição previdenciária são completamente ilegais e encontram-se plenamente desvirtuados de sua hipótese de incidência;

d) Em que pese o esforço fazendário a fim de que esta C. Câmara Superior realize reexame de matéria probatória, já analisada na presente lide administrativa, é evidente que a natureza jurídica do pagamento realizado ao funcionário Rodrigo Ferraz Pimenta da Cunha depreende invariável exame de matéria probatória, sendo imperiosa a manutenção deste ponto do v. acórdão;

e) Melhor sorte não assiste à Recorrente ao consignar em seu recurso que o prêmio pago pelas Recorridas aos seus funcionários caracterizaria contraprestação de trabalho;

f) Isso porque a inclusão dos referidos valores como passíveis da incidência da contribuição previdenciária são completamente ilegais e encontram-se plenamente desvirtuados de sua hipótese de incidência;

g) Cita jurisprudência da 2ª Turma nos Ac. 9202-007.637 e 9202-005.156 e pede o desprovimento do recurso fazendário.

08 – Com relação ao recurso especial do contribuinte e responsáveis solidários, alegam em comum em síntese:

a) contextualiza sobre a legislação da PLR;

b) diz que o Constituinte diferenciar os trabalhadores. Ou seja, infere-se que optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e, parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º supratranscrito, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados e aos doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos;

c) que em momento algum foi restrito pela aludida Lei nº 8.212/91 que somente os diretores empregados (ou seja, que não possuem vínculo com a Recorrente em razão de disposição estatutária social) fariam jus ao benefício legal;

d) a CF, e posteriormente as disposições da Lei nº 8.212/91, concederam ao PLR caráter desvinculado da remuneração o que enseja a não incidência da contribuição previdenciária. Esse é o fator relevante da isenção, e não o vínculo existente entre o trabalhador e o empregador;

e) cita jurisprudência de tribunais judiciais;

f) diz que a não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR advém de preclaro dispositivo constitucional que lhe retirou o caráter remuneratório e, portanto, o excluiu da base de cálculo da contribuição previdenciária, independentemente do vínculo existente entre empregador e trabalhador, o que por conseguinte deverá refletir no caso dos autos para exclusão de tais valores da base de cálculo da multa e pede o provimento do recurso.

09 – A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (e-fls. 7319/7.329) no qual trata dos pontos postos pelos recorrentes e pede o desprovimento do recurso.

10 – Esse o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A) Conhecimento

11 - O Recurso Especial da Fazenda Nacional é tempestivo, e atende os demais pressupostos de admissibilidade quanto a matéria e portanto o conheço.

B) Mérito

12 – Quanto ao mérito diz o voto recorrido:

“BÔNUS DE CONTRATAÇÃO

Trata-se basicamente de identificar como integrante ou não integrante da base de cálculo da contribuição previdenciária, o chamado "salário de contribuição", as parcelas pagas aos empregados a título de abono, convencionadas em normas coletivas de trabalho.

No caso em exame temos valores pagos a título de gratificações liberais não ajustadas, pagas a seu funcionário Rodrigo Ferraz Pimenta da Cunha, na competência 05/2005, a qual é classificada como "prêmio eficiência", sendo paga a título de gratificação pela admissão do funcionário.

Tal pagamento, não olvidemos foi uma gratificação eventual pelo merecimento da capacidade de um empregado que passou a fazer parte do quadro de funcionários, onde este pagamento não exigia em troca a prestação de serviço, não sendo habitual e não incorporando ao salário para fins trabalhistas.

Te (SIC) fato, para compor a base de cálculo do lançamento, mister que fique comprovadamente que o pagamento é em retribuição ao serviço prestado, o que não é o caso em tela.

Vejo com razão a REcorrente, pois o pagamento foi um prêmio, eventual desvinculado da remuneração pelo trabalho, não tendo existido o fato gerador.”

13 – Quanto a questão da rediscussão de matéria fático-probatória nesse ponto, indico as razões já apontadas pela I Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo nos autos do Ac. 9202-008.254 j. 22/10/2019, em que na análise do mesmo paradigma assim tratou do assunto, e que entendo que apesar da indicação no voto recorrido quanto a questão probatória entendo pertinente sua aplicação, *verbis*:

“Entretanto, a divergência jurisprudencial restou demonstrada em face do primeiro paradigma.

Quanto ao não cabimento de rediscussão de matéria fático-probatória, ressalte-se que não há necessidade de reexame de provas para o deslinde da controvérsia, mas apenas decidir se a verba paga a título de Bônus de Contratação, conforme descrita no acórdão recorrido, teria efetivamente natureza remuneratória, como aventa a Fazenda Nacional, o que autorizaria o restabelecimento da exigência.”

14 – No caso, a decisão recorrida entendeu que o pagamento ao funcionário ora em destaque se deu a título de gratificação pela admissão do funcionário e em apenas uma competência 05/2005 e entendeu pelo caráter eventual da verba reconhecendo inclusive que este pagamento não exigia em troca prestação de serviços não sendo habitual e não incorporando ao salário para fins trabalhistas.

15 – O acórdão recorrido em suas razões inclusive faz menção que seria necessário a comprovação que o pagamento seria em retribuição ao serviço prestado, fato não reconhecido pela Turma Ordinária.

16 – Portanto, diante da não caracterização da verba como remuneratória, entendo pelo desprovimento do recurso especial da Fazenda Nacional.

RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE

A) Conhecimento

17 - Os Recursos Especiais do contribuinte e solidários são tempestivos e atendem aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram apresentadas contrarrazões pela Fazenda.

B) Mérito

18 – Os recorrentes em seu recurso especial alegam em síntese que, “*o v. acórdão guerreado incorreu em interpretação equivocada ao manter a incidência da contribuição previdência sobre os valores pagos à título de PRL para os diretores não empregados sob o fundamento que a isenção tributária prevista na Lei nº 10.101/00 não se estenderia aos administradores sem vínculo empregatício*”, ou seja, o acórdão recorrido afastou a aplicação da Lei 10.101/00 para os diretores não empregados.

19 – O voto recorrido tratou do tema sob as seguintes premissas, com grifos e negritos do original, *verbis*:

DA INDEVIDA EXIGÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE O PAGAMENTO DE PLR

Diz a REcorrente que seguiu a lei de regência ao instituir a verba oriunda de Participação nos Lucros e Resultados — PLR, eis que celebrou acordos coletivos com o sindicato da categoria de sua área de atuação, os quais fazem menção expressa à instituição e ao pagamento dos PLR, conforme exigido.

Frisa que tais disposições se aplicam tanto para os Diretores regidos pelo regime de CLT, empregados, quanto para os Diretores ditos Estatutários, não empregados.

Que há uma cartilha, elaborada nos termos e limites propostos no acordo coletivo, regulando a questão de "DEFINIÇÃO DE METAS INDIVIDUAIS, AVALIAÇÃO DE DESEMPENHO E PREMIAÇÃO", a qual estabelece as diretrizes para a condução do processo de Avaliação de Desempenho de todos os funcionários da Companhia.

*Em verdade, houve um equívoco da REcorrente já que o levantamento é referente a pagamento de PLR aos diretores **não empregados**, os quais são remunerados de forma distinta dos empregados, não estando amparados pela lei de regência que trata da participação nos lucros e resultados de empregados, conforme ela reza. 'In verbis':*

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:(Destacamos)*

Desta forma, os diretores são em verdade investidores que não possuem remuneração e têm a sua forma de ganho no lucro do capital pelo capital e não pelo trabalho, ou seja, eles têm vínculos estatutário e não trabalhista, razão pela qual a lei que rege a relação é a de sociedade anônimas que é regido pelas diretrizes constantes da Lei n.º 6.404/76 e do Estatuto da Empresa.

Dispõe o artigo 152, caput, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 6.404/1976, a forma de remuneração dos diretores. '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. (Redação dada pela Lei n.º 9.457, de 1997)

§ 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.

Assim, tenho que a empresa pode sim realizar PLR aos diretores, desde que cumpra os requisitos de: a) fixar no estatuto dividendo mínimo de 25% ou mais do lucro líquido; b) efetiva atribuição aos acionistas do dividendo obrigatório; e, c) limitar a participação que não pode ultrapassar a remuneração anual dos administradores, nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite menor.

Sem razão.

20 – Entendo sem razão os recorrentes e que deve ser mantida a decisão recorrida por seus próprios fundamentos, além disso adoto como razões de decidir o voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Ac. 9202-008.338 de 20/11/2019 dessa C. Turma, peço vênia para sua transcrição, *verbis*:

“Quanto à segunda matéria suscitada pelo Contribuinte - não incidência de Contribuição Previdenciária sobre o pagamento de PLR aos diretores não empregados – recentemente foi proferido o Acórdão nº 2202-005.188, de 08/05/2019, relativo à empresa ora Recorrente, abordando outro período apuração. O voto, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson, trago à colação como minhas razões de decidir:

‘Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa à proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira (CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285):

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

Ressalte-se que os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores. A quase totalidade deles, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade é voltada aos trabalhadores com vínculo de subordinação, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, como profissionais liberais, para citar-se apenas um dentre os vários exemplos possíveis.

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrando que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado e não ao trabalhador não subordinado desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/94.

Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe claramente, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados. Atente-se que a lei não faculta, como parecem entender alguns, a negociação entre empresa e seus empregados, mas determina - "será" - que ela seja realizada para que se possa falar em acordo sobre lucros ou resultados.

Ou seja, o legislador previu, como não poderia deixar de ser, como pressuposto lógico, que existam partes a princípio contrapostas, mas que procuram negociar e por meio de tal negociação atinjam um patamar de colaboração e integração, com a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Não existe negociação consigo mesmo, salvo, talvez, na esfera íntima do indivíduo.

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

Curioso seria imaginar, por exemplo, uma comissão paritária formada por representantes dos diretores estatutários/trabalhadores diretores também, por suposto que fossem negociar PLR com os outros diretores estatutários, ou ainda, com eles mesmos, só que aí assumindo os papéis de representantes dos empregadores. Tudo isso, sob as vistas de um representante indicado pelo sindicato, algo despiendo na insólita situação criada.

A prosperar tal tese, o comando da empresa, composto por diretores nessa condição alçados pelo estatuto, poderia, a seu talante, conceder-se aumentos indiscriminados a título de premiação, e, alegando "autonegociação", a propósito, buscar granjear as benesses tributárias correspondentes, em prejuízo da seguridade social.

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

Não há, assim, qualquer inconstitucionalidade a distinguir trabalhadores em razão de sua ocupação ou função, mas sim de aplicação plena do princípio da legalidade, diferenciando os desiguais na medida da desigualdade, em observância ao primado dos direitos sociais tal como insculpidos em sede constitucional.

À luz dessas constatações, e a par delas, deve ser lembrado que diretores não empregados são segurados obrigatórios da previdência social, na categoria de contribuintes individuais, a teor da alínea "a" do inciso I do art. 195 da CF, c/c a alínea "f" do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.

Como fecho desse tópico, registre-se que a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações, em nenhuma parte de seu texto tratou da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais por parte das empresas, e nem o poderia fazer, pois a instituição e o regramento de contribuições para a seguridade social requer lei ordinária específica, competência essa exercida pela União com a edição da Lei nº 8.212/91.

Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE n.º 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral n.º 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

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.

Traga-se à baila, também sobre o tema, o julgado do STF (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 636.899/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, julgamento em 17/11/2015):

Segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Art. 7º, XI, da Constituição. Norma não autoaplicável. Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa. Regulamentação. Lei n.º 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei n.º 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba. Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

1. O preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é autoaplicável e a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória n.º 794/94, convertida na Lei n.º 10.101/2000.

2. O instituto da participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa de que trata o art. 7º, XI, CF, a Lei n.º 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei n.º 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei n.º 6.404/76.

(...) (negritei)

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei n.º 10.101/00 (conversão da MP n.º 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp n.º 95.339/PA, j. 20/11/2012.

Portanto, não há reparos a fazer na exigência fiscal, nesse ponto.'

Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, "j", da Lei n.º 8.212, de 1991.

Ainda sobre os planos de PLR da empresa ora Recorrente, citam-se os seguintes julgados, todos com o mesmo entendimento aqui esposado:

Acórdão n.º 2201-004.830, de 16/01/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade

Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Acórdão n.º 2201-004.804, de 04/12/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Acórdão n.º 2301-004.748, de 12/07/2016

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/10/2009

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.

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

A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei n.º 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Recurso Negado

Acórdão n.º 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos n.º 2301-005.275, de 09/05/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

(...)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Registre-se que a matéria não é nova neste Colegiado e já foi objeto de inúmeros julgamentos, corroborando o entendimento esposado no presente voto, conforme a seguir se exemplifica:

Acórdão n.º 9202-007.871, de 22/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

[...]

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A DIRETORES ESTATUTÁRIOS. EXCLUSÃO DA BASE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO. PREVISÃO LEGAL. INEXISTÊNCIA.

Os valores pagos a diretores não empregados, na forma do art. 158 da Lei 6.404/1976, estão sujeitos às contribuições previdenciárias e de terceiros, posto que inexistente norma que lhes conceda isenção. A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados 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.

Acórdão n.º 9202-007.609, de 26/02/2019

(...)

PLR. 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 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n.º 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão n.º 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

[...]

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 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição. A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados. A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-005.378, de 26/04/2017:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/12/2006 a 31/12/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais

manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

Destarte, é de se negar provimento ao recurso, também nesta segunda matéria

21 - Portanto, entendo que deve ser negado provimento ao recurso especial do contribuinte e solidários.

Conclusão

22 - Diante do exposto, conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional e nego-lhe provimento e conheço dos Recursos do contribuinte e solidários, e no mérito, nego-lhes provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso