



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.002672/2009-78
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-011.604 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de março de 2024
Recorrente SCHULZ S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INOCORRÊNCIA DE RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL. SÚMULA CARF Nº 88.

A simples inclusão dos nomes dos sócios nos anexos "Relatório de Vínculos" não implica em responsabilidade pessoal - sujeição passiva - de tais pessoas físicas, não comportando a discussão aventada pela contribuinte em sede recursal, inteligência da Súmula CARF nº 88.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

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

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, não estando albergada pela norma isentiva regulamentada pela Lei nº 10.101/00.

RETROATIVIDADE BENIGNA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

De acordo com a jurisprudência pacificada no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, após as alterações promovidas na Lei nº 8.212/1991 pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, em se tratando de obrigações previdenciárias principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a nova redação do art. 35 da Lei 8.212/1991, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória. Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME e PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar, afastar a prejudicial de decadência e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicar a retroação da multa da Lei 8.212/91, art. 35, na redação dada pela Lei 11.941/2009.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, José Márcio Bittes, Matheus Soares Leite, Ana Carolina da Silva Barbosa, Guilherme Paes de Barros Geraldi e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 125 e ss) interposto por SCHULZ S/A contra o Acórdão nº. 07-19.823 (e-fls. 111 e ss) proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC), que julgou improcedente a Impugnação interposta e manteve integralmente o lançamento.

O crédito tributário decorre do Auto de Infração nº 37.169.202-4, lavrado em razão da constatação, pela autoridade fiscal, que autuada não recolheu e não declarou as contribuições sociais devidas à Seguridade Social correspondentes ao percentual de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas à título de participação nos lucros aos segurados contribuintes individuais que lhe prestaram serviços, conforme determina o art. 22, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 9.876, de 26 de novembro de 1999, observado o disposto no art. 12, I e parágrafo único, art. 201, II, parágrafos 1, 2, 3, 5 e 8 do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, com alterações do Decreto nº 3.265, de 29 de novembro de 1999 e do Decreto nº 3.452, de 09 de maio de 2000, e que essas remunerações não estão revestidas das características jurídicas daquelas atribuídas aos empregados, regulada na Lei nº 10.101, 19 de dezembro de 2000.

O lançamento compreende as competências 07/2004, 12/2004, 12/2005, 12/2006, 12/2007 e tomou como base os valores lançados no razão contábil da conta n.º 2131020 — Participação de Administradores a Pagar fornecido pelo contribuinte em meio digital. Conforme Relatório Fiscal (e-fls. 29 e ss), o montante referente ao ano de 2003, embora não abrangesse o período fiscalizado, foi lançado uma vez que seu registro contábil se deu somente em 07/2004.

Considerando o advento da MP 449/2008, convertida na Lei n.º. 11.941/2009, a fiscalização elaborou comparativo das penalidades (e-fls. 38) previstas no art. 44 da Lei n.º. 9.430/96, no montante de 75% (multa de ofício), em razão da declaração inexata, ausência ou falta de declaração de fatos geradores da obrigação principal pode resultar em lançamento da contribuição social na GFIP e as multas previstas no parágrafo 5º do art. 32, da Lei n.º 8.212, de 1991, que se refere à apresentação de declaração incompleta e, também, da sanção pecuniária pelo não pagamento do tributo devido no prazo da lei, estabelecida no igualmente revogado art. 35, II, da mesma Lei. A planilha comparativa das penalidades ressalta que a multa de ofício de 75% apenas foi aplicada para a competência de 07/2004, por ser a mais benéfica.

Também decorreu do mesmo procedimento fiscal, o Auto de Infração n.º. 37.169.201-6 (PTA n.º. 10920.002673/2009-12), que está sendo julgado conjuntamente, por ser auto de infração referente ao descumprimento de obrigação acessória. O Auto de Infração n.º. 37.169.201-6 (CFL 68) foi lavrado contra a recorrente por entregar guias de recolhimento do FGTS e informações à Previdência Social - GFIP com omissão de fatos geradores, obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, da Lei n.º 8.212/91 (acrescentado pela Lei n.º 9.528/97), combinado com artigo 225, inciso IV, §4º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99.

Tendo sido cientificada do lançamento, a recorrente apresentou Impugnação, que foi assim sintetizada pela decisão de piso (e-fls. 112/114):

Por intermédio de procurador constituído, a empresa apresenta a impugnação de fls. 69 a 96, acompanhada de instrumento de outorga de mandato e recibo de entrega da DIPJ 2004, fls.97 a 105, fundamentando-se nas razões a seguir sintetizadas.

a) a presente autuação procura atribuir de forma indevida, por meio da "RELAÇÃO DE VÍNCULOS" (fl. 10), responsabilidade tributária ao diretor Waldir Carlos Schuls, ao contador ARI Antônio de Oliveira, ao Conselheiro de administração Gert Heinz Schulz e ao Presidente Ovandi Rosenstock. A extensão das pessoas sujeitas A responsabilidade tributária é totalmente descabida diante do disposto nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. O inciso VIII do art. 134 dispõe que a responsabilidade subsidiária só se aplicaria aos seus sócios, caso fosse uma sociedade de pessoas e estivesse em liquidação. Já, o artigo 135 prevê que a responsabilidade solidária só se aplicaria aos seus sócios-gerentes e ao seu contador caso os créditos tributários lançados correspondessem As obrigações tributárias resultantes de atos praticados por tais pessoas (sócios-gerentes e contador) com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Dessa forma, qualquer dispositivo da legislação previdenciária que preveja a responsabilização das pessoas discriminadas na "RELAÇÃO DE VÍNCULOS", é totalmente inconstitucional, por ferir o CTN.

Portanto, devem ser excluídas da presente autuação, todas as pessoas físicas, diretos, sócios e contador, em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados neste AI.

b) os registros contábeis dos créditos anteriores a junho de 2004 estão abrangidos pelo instituto da decadência, por força do disposto no artigo 150, §4º, do Código Tributário

Nacional, razão pela qual deve ser julgado improcedente o lançamento de ofício no valor de R\$ 430.778,40 (quatrocentos e trinta mil, setecentos e setenta e oito reais e quarenta centavo) em face do registro contábil ter ocorrido em 2003, conforme alegado pelo auditor fiscal.

c) o artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, deixa claro que a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, não integra o salário-de-contribuição e, conseqüentemente, não sofre a incidência de contribuição social previdenciária. Também não faz qualquer distinção entre a participação nos lucros de empregados e administradores/diretores. No mesmo sentido dispõe o artigo 201, §.1º, do Regulamento da Previdência Social (aprovado pelo Decreto nº 3.048/1999), quando determina expressamente que a participação dos administradores (diretores não empregados) nos lucros da empresa não sofre incidência de contribuição previdenciária.

Tendo em vista que o artigo 195, inciso I, alínea "a", da Constituição Federal demonstra "que a base de cálculo da contribuição social é a folha de salário e demais rendimentos do trabalho, ou seja, salário, quando tratar-se de empregado, e pró-labore, quando tratar-se de pessoa física sem vínculo empregatício, sejam em pecúnia ou na forma de utilidades, mas tudo fruto do trabalho/serviço executado — contraprestação direta", somente os honorários ou pró-labore pagos aos diretores não empregados é que sofrem a incidência de contribuição previdenciária, já que a distribuição dos lucros, nos moldes previstos na Lei nº 6.404/1976, não possui natureza de retribuição por trabalho prestado.

O texto disposto acima não contempla qualquer possibilidade de se conceituar participação nos lucros como remuneração retributiva de trabalho prestado. A cobrança de contribuição social previdenciária sobre a distribuição de lucros a diretores não empregados, juntamente com a incidência de contribuição social sobre o lucro líquido da sociedade empresária, acarreta em *bis in idem*. Mesmo que se entenda que a incidência de contribuição social sobre o lucro líquido da sociedade empresária bem como sobre a distribuição de lucros a diretores não empregados não acarreta em *bis in idem*, a cobrança desta, por força do artigo 195, § 4º, da Constituição Federal, dependeria de prévia instituição em Lei Complementar. Desta forma, como os pagamentos de participação nos lucros da empresa aos empregados observou todas as exigências da Lei nº 10.101/2000, conforme demonstrado nos instrumentos de Convenções Coletivas de Trabalho Aditivas — Participação nos Lucros ou Resultados da Impugnante apresentados. A autoridade fiscal, pleiteia a declaração de improcedência do presente lançamento fiscal.

d) aduziu que o auditor imputou, cumulativamente, para as infrações já levantadas a multa de ofício (art. 35-A da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09) e a multa de mora (art. 35 da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09)

Em 07/05/2010, os autos foram julgados, tendo sido proferido o Acórdão nº. 07-19.823 (e-fls. 111 e ss), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADOR. SOCIEDADE ANÔNIMA.

A participação dos membros do conselho de administração e da diretoria no lucro de companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2007

RELAÇÃO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica na relação de vínculos que integra o Auto de Infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIACÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

A Comunicação nº. 335 foi recebida pelo contribuinte pela via postal, com Aviso de Recebimento assinado em 27/05/2010 (e-fls. 122/123).

Em 28/06/2010, foi apresentado Recurso Voluntário (e-fls. 125 e ss), com os seguintes argumentos, em síntese:

- 1) **Equívoco do acórdão:** ao analisar o argumento de que parte do lançamento, mais especificamente relativo ao ano de 2003, estaria alcançado pela decadência, o acórdão afirma que montante de R\$ 430.778,40 foi lançado porque o seu registro contábil ocorreu somente em 31/07/2007. Contudo, o valor foi registrado contabilmente em 2003 e efetivamente pago em 07/2004, conforme consta do Relatório Fiscal. Portanto, a data inicial para cômputo do prazo decadencial seria a do registro contábil, uma vez que este se deu antes do efetivo pagamento;
- 2) **Preliminar - Nulidade do AI em relação aos representantes legais da recorrente:** sustenta que a autuação atribui, de forma indevida e ilegal, responsabilidade tributária às pessoas físicas. Requer a exclusão das pessoas físicas da presente autuação (diretores, sócios e contador), em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados neste AI;
- 3) **Mérito – Decadência parcial:** defende que o registro contábil dos valores devidos referente ao ano de 2003 foi efetivado em dezembro de 2003, e apesar de terem sido pagos apenas em 07/2004, os lançamentos referentes a estes fatos geradores estariam decaídos em razão do transcurso do prazo de 5 anos (art. 150, §4º do CTN). De acordo com os arts. 51 e 52 da Instrução Normativa nº. 971/2009, o fato gerador deve ser considerado em dezembro de 2003, pois foi a data do reconhecimento contábil da despesa pela empresa;
- 4) **Da Participação dos Administradores nos lucros:** foram objeto de lançamento os valores pagos a título de PLR pagos aos Srs. Ovandi Rosenstock (diretor presidente), Sr. Waldir Carlos Schulz (diretor vice-

presidente) e Sr. Gert Heinz (membro do conselho de administração), por entender que estão revestidas de características de remuneração (pró-labore) complementar. A Recorrente defende-se alegando que contrata administradores que são diretores estatutários e membros do Conselho de Administração, devidamente eleitos e, diante da legislação previdenciária, são enquadrados como contribuintes individuais. Alega que o pagamento da participação nos lucros aos Administradores (não empregados), também é realizado em conformidade com a legislação vigente, principalmente quanto ao cumprimento da condição disposta na Lei nº 8.212/91 e no Decreto nº 3.048/91, com relação a não incidência da Contribuição Previdenciária.

- 5) Sustenta que, além da exclusão do lucro distribuído da base de cálculo da contribuição em comento, conforme reza o §10 do artigo 201 do Decreto 3.048/99, a previsão da participação nos lucros da Empresa aos Administradores (diretores não empregados), está presente, haja vista que o ordenamento jurídico brasileiro também traz um disciplinamento legal para os mesmos, qual seja, a Lei das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404/76, em seu art. 190. Afirma, ainda, que a previsão de pagamento consta em seu Estatuto Social,
- 6) Sustenta que há evidente distinção entre a remuneração dos administradores (honorários ou pró-labore) do direito a participação nos lucros, a primeira é fruto do trabalho e a segunda é fruto do resultado do capital;
- 7) Alega que não existe fundamentação legal para o enquadramento de lucro como base de cálculo da Contribuição Previdenciária, e que os pagamentos não podem ser equiparados a rendimentos do trabalho;
- 8) Destaca que a parcela lucro já é tributada pela CSLL para fins de atendimento da seguridade social, sendo indevida nova incidência;
- 9) **Da Impossibilidade de concomitância de aplicação da multa de ofício com a multa de mora:** Sustenta que é indevida aplicação da multa de ofício, (art. 35-A da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09) cumulada com a multa de mora (art. 35 da lei no 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09).

Em 30/06/2010, foi emitido Despacho (e-fls. 155) atestando a tempestividade do recurso e propondo o seu encaminhamento para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para julgamento.

Em seguida, os autos foram remetidos para este Conselho para apreciação e julgamento do Recurso Voluntário.

Não foram apresentadas contrarrazões.

Em 29/12/2023, foi apresentada petição requerendo a juntada de substabelecimento, para regularização da representação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Carolina da Silva Barbosa, Relatora.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72. Portanto, dele tomo conhecimento.

2. Preliminar de nulidade: Relatório de Vínculos

A recorrente sustenta que o Auto de Infração seria nulo em razão de ter atribuído responsabilidade tributária às quatro pessoas físicas: diretor, conselheiro, contador e presidente. De acordo com o art. 135 do CTN, a responsabilidade tributária apenas poderia recair sobre as pessoas físicas em caso de atos praticados com excesso de poderes, infração à lei ou com infração ao Estatuto ou Contrato Social. Considerando que nenhuma das situações previstas em lei foram constatadas, seria nula a tentativa de chamá-los como responsáveis pelos lançamentos.

O argumento foi apresentado em sede de Impugnação e a decisão de piso a analisou devidamente. Vale o destaque:

Da Relação de Vínculos

A alegação de que a autoridade fiscal teria responsabilizado o contador, o diretor, o conselheiro de administração e o presidente da Impugnante, pelo crédito lançado também não procede.

A mera inclusão do nome de tais pessoas (contador, diretor, conselheiro de administração e presidente) no relatório de vínculos não teve como escopo colocá-las no pólo passivo da autuação, pois o crédito tributário em questão foi lançado unicamente contra a pessoa jurídica SCHULZ S/A, mas apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

A responsabilização do diretor, do presidente, conselheiro de administração e do contador da Impugnante, somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. A pessoa jurídica foi autuada e a ela foi imputado o débito e, no momento, não se fala em co-responsabilidade pelo crédito constituído. Trata-se apenas de uma informação que poderá ser utilizada futuramente pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou pelo Judiciário, nos limites impostos pela lei.

Nesse sentido, colhe-se da jurisprudência administrativa:

(...)

Verifica-se, portanto, que esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na fase de execução judicial, na hipótese da Procuradoria da Fazenda Nacional pleitear a responsabilização do diretor, do presidente, conselheiro de administração e do contador, pelo crédito lançado contra a Impugnante.

A jurisprudência do CARF, consagrada pela Súmula CARF nº 88, é enfática ao afirmar que a simples inclusão dos nomes dos sócios nos anexos CORESP não implica em responsabilidade pessoal – sujeição passiva – de tais pessoas físicas, não comportando a discussão aventada pela contribuinte em sede recursal, como segue:

Súmula CARF nº 88: 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.

Neste sentido, inexistente razão para maiores discussões a respeito da matéria, principalmente em razão das Súmulas do CARF vincularem seus julgadores, não prosperando, portanto, a arguição de nulidade apontada pela recorrente.

3. Prejudicial de mérito: decadência

A recorrente alega que o acórdão teria cometido equívoco ao analisar o argumento de decadência parcial do crédito, mais especificamente relativo ao ano de 2003. O acórdão afirma que montante de R\$ 430.778,40 foi lançado porque o seu registro contábil teria ocorrido somente em **31/07/2007**. Contudo, segundo argumento da empresa, o valor teria sido registrado anteriormente, e efetivamente pago em 31/07/2004. Portanto, defende a recorrente que a data inicial para cômputo do prazo decadencial seria a do primeiro registro contábil, uma vez que este se deu antes do efetivo pagamento, razão pela qual estaria alcançado pela decadência no momento do lançamento.

Vale o destaque de trecho da fundamentação da decisão:

Portanto, é de se concluir pelo Parecer PGFN/CAT nº 1617/2008, itens 41 e 49, que a verificação da antecipação do pagamento deverá considerar individualmente os fatos geradores que são objeto de lançamento, assim como as espécies de contribuições lançadas, vez que, havendo ou não o pagamento parcial antecipado das contribuições objeto de lançamento, diversa será a contagem do prazo decadencial, conforme acima explicitado.

No Relatório de Fiscalização (fl.31) a autoridade lançadora informa que, embora relativos ao ano de 2003, o montante de R\$ 430.778,40 foi lançado porque o seu registro contábil ocorreu somente em 31/07/2007.

Deste modo, temos que o fato gerador da obrigação previdenciária no presente caso foi o registro contábil. Logo, tendo em vista que o contribuinte tomou ciência da autuação no dia 18/06/09, resta claro que o lançamento foi feito dentro do prazo decadencial de cinco anos, consoante o CTN.

No Razão apresentado pela empresa, relativo à Conta 2131020 - Participação de Administradores a Pagar (e-fl. 18), a recorrente informa que no dia **31/07/2004**, foi registrado o valor de crédito de **R\$ 430.778,40**, a título de **Participação Administradores referente a 2003**.

A mesma informação foi incluída no Relatório fiscal (e-fls. 31 e ss) quando trata do fato gerador do débito apurado. Vale o destaque:

FATO GERADOR DO DÉBITO APURADO

15. Constituíram fato gerador do presente lançamento os valores creditados contabilmente aos administradores na conta nº 2131020 - Participação de Administradores a Pagar, durante o período fiscalizado, como a seguir reproduzido (Dados extraídos dos Arquivos Digitais entregues à fiscalização):

Dt. Lançamento	Nº Lançamento	Vlr Débito	Vlr Crédito	Devedor	Credor	Histórico
31/07/2004	148		430.778,40		430.778,40	3107 Participação Administradores ref. 2003.

(...)

16. Em que pese a fiscalização abranger apenas os anos 2004 a 2007, os valores relativos ao ano 2003 também são alcançados, eis que o crédito ocorreu em 31/07/2004 como acima demonstrado. O valor de R\$ 430.778,40 confere com o valor da participação de administradores declarado na DIPJ do ano-calendário 2003.

17. Por outro lado, os lançamentos a crédito ao longo de 2007 foram reputados como provisão e considerados como efetivo na data de 31/12/2007, em respeito à informação da própria empresa na resposta ao "Termo de Intimação Fiscal" nº 02, e em consonância com a periodicidade anual de apuração dos lucros.

Portanto, vê-se que o valor referente a 2003 foi registrado contabilmente no Razão em **31/07/2004**, razão pela qual foi incluído no lançamento em questão. Assim, há realmente um equívoco no acórdão de piso, pois o registro contábil não ocorreu em **31/07/2007 e sim em 31/07/2004**, conforme destacado no Relatório Fiscal e confirmado no Razão apresentado pela empresa.

A recorrente insiste no argumento da decadência parcial, alegando que o registro contábil teria se dado em momento anterior a 31/07/2004, e que a data inicial para a contagem do prazo decadencial relativo aos valores referentes ao ano-calendário de 2003 deveria ser a do registro dos valores na DIPJ referente a ano calendário de 2003, que foi apresentada pela recorrente juntamente com a Impugnação (e-fls. 103 e ss). Na DIPJ há o registro do débito no valor de R\$ 430.778,40 em (12/2003). Contudo, a declaração apenas foi transmitida em **28/06/2004**.

O Auto de Infração foi recebido pela recorrente em **24/06/2009** e se refere à contribuição previdenciária a cargo da empresa (patronal), incidente especificamente sobre os valores pagos a título de PLR para seus administradores. Não há provas nos autos de que teriam ocorrido recolhimentos de contribuições previdenciárias patronais para as competências fiscalizadas, mas mesmo se se considerar a contagem do prazo decadencial a partir do art. 150, §4º do CTN, os lançamentos não teriam sido alcançados pela decadência.

À época do julgamento, a DRJ apenas esclareceu que, em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 556.664, 559.882, 559.943 e 560.626 o Supremo Tribunal Federal teria editado a Súmula Vinculante nº 8, publicada no D.O.U. de 20/06/2008, nos seguintes termos:

São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

Entretanto, a decisão de piso não adentrou na questão do recolhimento antecipado. Vale ressaltar que o Superior Tribunal de Justiça, nos autos do REsp 973.733/SC, submetido à sistemática dos recursos especiais repetitivos representativos de controvérsia (art. 543-C, do CPC/73), fixou o entendimento no sentido de que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se:

- Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, quando a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando a lei prevê o pagamento antecipado, mas ele inócorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, conforme art. 173, I do CTN;
- A partir da ocorrência do fato gerador, nos casos em que ocorre o pagamento antecipado previsto em lei, nos termos do art. 150, §4º do CTN.

Considerando que a regra contida no artigo 150, § 4º, do CTN, é regra especial, aplicável apenas nos casos em que se trata de lançamento por homologação, com antecipação de pagamento, nos demais casos, estando ausente a antecipação de pagamento ou mesmo havendo a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, a regra aplicável será a prevista no artigo 173, I, do CTN.

Portanto, entendo que não há que se falar em decadência parcial, por nenhuma das formas de cálculo.

Considerando a decadência pelo art. 150, §4º do CTN, tendo o contribuinte sido intimado acerca do lançamento no dia 24/06/2009, o Auto de Infração poderia alcançar fatos geradores a partir de 24/06/2004. Portanto, considerando-se a data da transmissão da DIPJ de 2004 (28/06/2004) ou a data do registro no Razão ou pagamento dos valores, que se deu em 31/07/2004, os débitos referentes a 2003 não estavam alcançados pela decadência.

Entretanto, como não há provas de recolhimento antecipado das contribuições previdenciárias para o período, para fins de contagem do prazo decadencial, há que se aplicar a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN, ou seja, contados do primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Diante do exposto, rejeito a prejudicial de decadência parcial do crédito.

4. Mérito

A controvérsia refere-se aos pagamentos de participações nos lucros pagos pela Recorrente aos Srs. Ovandi Rosenstock (diretor presidente), Sr. Waldir Carlos Schulz (diretor vice-presidente) e Sr. Gert Heinz (membro do conselho de administração), por entender que estão revestidos de características de remuneração (pró-labore) complementar. Os administradores não possuem vínculo empregatício com a empresa.

A recorrente alega que contrata administradores que são diretores estatutários e membros do Conselho de Administração, e que são considerados pela legislação previdenciária como contribuintes individuais. Sustenta que, esses administradores estão diretamente envolvidos com o desenvolvimento da empresa, razão pela qual, a recorrente os remunera pelos serviços prestados (pró-labore) e também lhes destina parte do lucro, mas que tais pagamentos não remuneram o trabalho prestado, razão pela qual estaria afastada a incidência de contribuição previdenciária sobre tais pagamentos. Ademais, defende a recorrente que a participação dos Administradores (diretores não empregados e membros do Conselho de Administração) nos lucros da empresa estaria prevista no ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que foram obedecidos o disposto no §10º do art. 201 do Decreto 3.048/99 e cumpridos os requisitos dispostos na Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

Por fim, a recorrente sustenta que a tributação da PLR paga aos administradores afrontaria a CR/88, tendo em vista que fugiria à base prevista no art. 195, visto não poder ser considerado remuneração, ou porque estar-se-ia diante de uma tributação do lucro, que já foi tributado pela CSLL, o que corresponderia a uma tributação em duplicidade.

A DRJ entendeu que não há previsão de isenção das contribuições previdenciárias para pagamentos feitos a título de participação nos lucros para administradores não empregados. Vale o destaque:

Da Participação dos Administradores no Lucro da Companhia

Conforme ensina Fábio Ulhoa Coelho o conceito de "administradores", em uma sociedade anônima, "abrange os membros de dois órgãos da estrutura societária: a diretoria e o conselho de administração, os quais, em decorrência, são definidos como órgãos da administração" (Curso de direito comercial, volume 2 — 5. ed. rev. e atual, de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA — São Paulo: Saraiva, 2002. p. 236).

A participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, não se confunde com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000.

Além de ser disciplinada em outro diploma legal, a participação prevista no § 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101/2000 é devida pelas empresas a todos os seus empregados.

A legislação previdenciária, ao contrário do que alega a Autuada, exclui da incidência das contribuições sociais previdenciárias somente a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000:

(...)

A participação dos administradores nos lucros das companhias, portanto, sempre sofrerá incidência de contribuições sociais previdenciárias, pois além de ser uma forma de contraprestação aos serviços prestados, não foi incluída na redação do artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/1991, que faz referência somente à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, prevista na Lei nº 10.101/2000.

O tema é controvertido no âmbito do CARF, mas a jurisprudência majoritária é no mesmo sentido da decisão de piso. Vale mencionar alguns dos últimos julgados da Câmara Superior sobre o tema:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/08/2008

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

(...) (Acórdão nº. 9202-008.677 – CSRF/2ª Turma, Sessão de 17/03/2020)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

(...)

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 abrigada nos termos da Lei nº 10.101/00. (Acórdão nº. 9202-008.338 – CSRF / 2ª Turma, Sessão de 20/11/2019)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 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. (Acórdão nº. 9202-004.490 – 2ª Turma, sessão de 29/09/2016.)

Registro que há posicionamento divergente no âmbito do CARF (dentre eles, cito o Acórdão 9202-010.354, da autoria do relator Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira), que entendeu que a participação nos lucros paga aos administradores (segurados individuais) também estaria abarcada pela Lei nº. 10.101/2000. Entendeu-se naquela oportunidade, que não seria possível admitir que a CR/88 estabelecesse uma isenção para determinada classe de segurados (empregados) e que tributasse de forma mais gravosa outros segurados (contribuintes individuais).

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Primeiramente, há que se destacar a decisão da 2ª Turma do STF, que negou provimento ao agravo regimental do contribuinte, nos termos do voto do Ministro Dias Toffoli, no julgamento do RE nº. 636899 AgR-segundo/DF, de acordo com o qual:

(...)

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 nº 794/94, convertida na Lei nº 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 nº 10.101/2000 e o art. 28, § 9º, Lei nº 8.212/91, não se confunde com a distribuição de lucros aos sócios e administradores autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76.

(...)

(RE nº. 636899 AgR-segundo/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, data de publicação dje 14/12/2015 - ata nº 190/2015. DJE nº 250, divulgado em 11/12/2015) (grifos acrescidos)

Vê-se, portanto, que o entendimento do STF foi no mesmo sentido que o adotado pela decisão de piso, qual seja, de que a Lei nº. 10.101/2000 seria aplicável apenas a empregados e que, a “lei específica” mencionada pelo artigo 28, §9º, alínea “j” da Lei nº. 8.212/91, que prevê a isenção da contribuição previdenciária, diz respeito à Lei nº. 10.101/2000, e não à Lei das S/A.

Recentemente, o STJ concluiu o julgamento, em 07/11/2023, do Recurso Especial nº 1.182.060/SC, no qual se discutia a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre

valores pagos à título de (i) participação nos lucros e resultados (PLR) e (ii) previdência privada complementar aos administradores não empregados (diretores estatutários). O acórdão foi assim ementado:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. EMPRESAS IMPETRANTES REGIDAS PELA LEI 6.404/76. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. VERBA REMUNERATÓRIA QUE INTEGRA O SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CABIMENTO DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALORES VERTIDOS PELAS EMPRESAS RECORRENTES A PLANOS DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ABERTA E FECHADA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INTELIGÊNCIA DO ART. 69, § 1º, DA LC 109/2001. REVOGAÇÃO PARCIAL TÁCITA DO ART. 28, § 9º, P, da Lei 8.212/1991. APLICAÇÃO DA DIRETRIZ HERMENÊUTICA PREVISTA NO ART. 2º, § 1º, DA LINDB. APELO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.

1. Os regimes jurídicos tributários do segurado empregado e do contribuinte individual são distintos.

2. A distribuição de lucros e resultados destinada aos administradores sem vínculo empregatício, na condição de segurados obrigatórios (contribuintes individuais), constitui verba remuneratória, devendo integrar o salário-de-contribuição, na forma do art. 28, III, da Lei 8.212/1991. Nesse mesmo sentido, aliás, tem decidido o CARF.

(...)

Recurso especial das empresas contribuintes parcialmente provido.

(REsp nº. 1.182.060/SC, relator Ministro Sérgio Kukina, publicado em 23/11/2023.)

Em relação aos valores pagos a título de PLR, que nos interessa para a presente análise, prevaleceu o entendimento de que o art. 28, III, da Lei nº 8.212/91 permite a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos contribuintes individuais, classificação concedida pela legislação previdenciária àqueles administradores não empregados, o que inclui a participação nos lucros e ou resultados.

O voto-vista do Ministro Gurgel de Faria apresentou considerações sobre o tema:

O art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei n. 8.212/1991 prevê que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

A exigência de lei específica determina que o ato normativo deve conter disciplina exclusiva sobre a matéria. No caso, a Lei n. 10.101/2000 exerce essa função legislativa, de modo que as recorrentes não podem se valer de outros diplomas, no caso, da Lei n. 6.404/1976, a fim de obter regência diversa daquela especialmente concebida para tal finalidade.

De fato, a Lei n. 6.404/1976 confere à sociedade anônima a faculdade de atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores, tampouco 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Assim, referida lei prevê, na verdade, a existência de uma remuneração própria aos administradores. A participação nos lucros é permitida, em acréscimo facultativo, com observância das restrições ali estabelecidas, não se encontrando desvinculada da

remuneração. Em todo caso, não traz disciplina específica quanto à incidência de contribuição previdenciária, que deve, por conseguinte ser examinada especialmente à luz das Leis n. 8.212/1991 e n. 8.213/1991.

A Lei n. 10.101/2000, segundo o disposto em seu art. 1º, adveio com a especial finalidade de assegurar aos trabalhadores, como incentivo à produção, parcela dos valores auferidos pela sociedade empresária, como instrumento de integração entre capital e trabalho, desvinculada constitucionalmente do caráter remuneratório. Não se aplica aos administradores não empregados.

À minguia da existência de equiparação constitucional e legal entre trabalhadores e administradores não empregados, a opção por esse acréscimo legal relativamente à remuneração dos administradores não pode ensejar, por si só, o afastamento da regra geral de incidência de contribuição previdenciária, diante do seu caráter remuneratório. Não se trata de retribuição pelo capital investido na sociedade, tampouco de verba destinada a trabalhadores no sentido constitucional e legal.
(grifos acrescidos)

Não houve divergência acerca desse entendimento dentre os membros da 1ª turma do STJ, de modo que o posicionamento, por unanimidade, é no sentido de que **os valores pagos a título de participação nos lucros a administradores não empregados devem compor a base de cálculo da Contribuição Previdenciária.**

Neste mesmo sentido, vale a leitura do voto vencedor da Conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, no Acórdão nº. 2202-010.106, de 13/07/2023, com o qual concordo e adoto como razões de decidir:

Deveras, a Carta de 1988 é pródiga em contemplar um série de normas referentes ao direitos sociais do trabalhador, sendo a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, uma delas – ex vi do inc. XI do art. 7º. **Sempre prudente lembrar que tais direitos fundamentais albergam não só uma proibição de intervenção, mas ainda uma vedação da proteção insuficiente. Daí porque certo afirmar que a “Constituição procurou estabelecer limites ao poder de conformação do legislador e dos próprios contratantes na conformação do contrato de trabalho.** O constituinte definiu a estrutura básica do modelo jurídico da relação de emprego com efeitos diretos sobre cada situação concreta. A disciplina normativa mostra-se apta, em muitos casos, a constituir direito subjetivo do empregado em face do empregador, ainda que, em algumas configurações, a matéria venha a ser objeto de legislação específica.” (In: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva Educação, 2018 [e-book].)

Para determinar se a verba paga a título de PLR aos administradores (diretores não empregados) deverá ser (ou não) desvinculada da remuneração é imperioso perquirir se **estes estariam inseridos no conceito de trabalhadores, contido no caput do art. 7º da CRFB/88.**

Com a devida vênia, não vislumbro “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.” (CARF. Acórdão nº 2201- 005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

O positivismo jurídico, ainda muito presente na doutrina e jurisprudência tributarista brasileira, demonstra forte apego aos princípios atrelados à segurança jurídica, relegando a segundo plano questões atinentes à justiça e aos direitos humanos. Quiçá, por isso, bradado que desigualdades devem ser sempre repelidas. Entretanto, **a**

desigualdade “que encontre fundamento razoável na justiça, na segurança ou na liberdade não é privilégio odioso nem discriminação, senão que exhibe a natureza e o status de privilégio legítimo, plenamente permitido e até garantido pela Constituição.” (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357.)

Sob uma perspectiva histórica, teve o inc. II do art. 150 da CRFB/88 o “objetivo imediato de coarctar os abusos da legislação ordinária editada ao tempo do regime autoritário, que beneficiava exclusivamente os magistrados, parlamentares e militares” (TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 357) – **isto é, classes que diuturnamente recebem tratamento preferencial, o que não seria o caso da classe trabalhadora.**

Assim, em sentido diametralmente oposto ao defendido no recente acórdão da Câmara Superior, citado pelo em. Relator, com arrimo nas lições de CANOTILHO e VITAL MOREIRA, imperioso pontuar 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. (CARF. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

O *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 prescreve que, para que seja o plano considerado hígido, “será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.” Sendo impossível uma espécie de “autonegociação”, imperioso questionar: “como defender que o diretor estatutário, representante do poder 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)?” (CARF. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.)

Em arremate, lembro ainda que a participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, não pode ser confundida com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa, prevista na Lei nº 10.101/2000.

A primeira é restrita aos administradores das sociedades anônimas, ao passo que a segunda é devida pelas empresas a todos os seus empregados.

Nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404/1976, 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. Isso significa que a participação nos lucros é forma de remuneração pelo trabalho. Confira-se, em igual sentido, acórdão recentemente prolatado pela eg. Câmara Superior deste Conselho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das

contribuições sociais previdenciárias. (CARF. Acórdão nº 9202-010.622, Cons. Redator Designado Mauricio Nogueira Righetti, sessão de 21 de março de 2023)

Como não poderia deixar de ser, em nenhuma parte de seu texto tratou a retromencionada lei da tributação das contribuições previdenciárias em relação a remuneração dos segurados contribuintes individuais – categoria na qual estão inseridos os administradores (diretores não empregados) – por parte das empresas, nem poderia fazê-lo, 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.”(CARF. Acórdão nº 2201-005.188, Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 08 de maio de 2019.) (grifos acrescidos)

Com base nessas razões, nego provimento ao recurso.

5. Concomitância das penalidades

A recorrente sustenta a impossibilidade de aplicação concomitante de multa de ofício e multa de mora. Afirma que o Auditor Fiscal teria imputado para as infrações já levantadas, multa de ofício (art. 35-A da Lei 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09) e multa de mora (art. 35 da lei nº 8.212/91 com redação dada pela Lei 11.941/09).

Entendo que não assiste razão à recorrente neste ponto.

A decisão de piso esclareceu que foi realizada comparação das penalidades em razão da necessidade de aplicação da penalidade mais benéfica, em obediência ao princípio da retroatividade da lei, previsto no art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN). Destaca que a multa de ofício de 75%, incluindo a obrigação acessória, apenas foi aplicada na competência 07/2004, por ter sido considerada mais benéfica. Nas demais competências, foi aplicada a multa de mora acrescida da multa por descumprimento de obrigação acessória referente ao Auto de Infração (CFL 68).

Trata-se de lançamento de ofício de contribuição previdenciária patronal, ou seja, as contribuições previdenciárias devidas foram constituídas pela fiscalização e não declaradas em GFIP pela recorrente, de modo que as penalidades cabíveis são aquelas decorrentes do lançamento de ofício.

No que diz respeito à aplicação da penalidade mais benéfica, verifica-se que o comparativo foi realizado por meio da soma das penalidades aplicáveis. Analisando, à época da autuação, as penalidades em conjunto, ou seja, as penalidades cabíveis para os processos de descumprimento de obrigação principal e acessória. O comparativo realizado dessa forma, por meio de somatório das penalidades, foi feito de acordo com o entendimento anterior à Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, confirmado no PARECER SEI Nº 11.315/2020/ME.

Por meio de tais normativos, a Procuradoria da Fazenda Nacional acolheu a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que especificamente em relação às obrigações principais, a retroatividade benigna deve ser aplicada considerando-se a redação do art. 35 da Lei 8.212, de 1991, conferida pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de 20% para a multa moratória, porque, de acordo com o entendimento da Corte Superior, o novel dispositivo caracteriza-se como norma superveniente mais benéfica em matéria de penalidades na seara tributária, a teor do art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

A manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre o tema, o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício:

Lei 8.212/1991, art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

Lei 9.430/1996, art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (...)

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. (grifos acrescidos)

Vê-se, portanto, que em hipóteses como a dos autos, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte.

O Parecer SEI nº 11.315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes considerações:

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as suas turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941, de 2009, não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991 (apenas de multa de mora), nem na redação primeva, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Desse modo, a CSRF cancelou a Súmula CARF nº. 119 e alterou a sua jurisprudência, que era pela comparação entre o somatório das multas previstas no inciso II do art. 35 e nos §§ 4º ou 5º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991, na redação anterior à MP 449/2008, e a multa prevista no art. 35-A, acrescido na Lei de Custeio Previdenciário pela MP nº 449/2009.

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência. Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à não apresentação da GFIP e apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não podem ser consideradas incluídas na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de tratamento das multas de forma autônoma.

6. Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO o recurso voluntário, REJEITO a preliminar de nulidade, AFASTAR a prejudicial de decadência, para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para aplicar a multa de mora prevista no art. 35 da Lei nº. 8.212/91, por se tratar de mais benéfica ao sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa