



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10920.721278/2015-81  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2401-011.602 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 6 de março de 2024  
**Recorrente** SCHULZ SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/05/2012

**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.

**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.

**AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PREPARAR FOLHAS DE PAGAMENTO CONFORME ESTABELECIDO. DESCUMPRIMENTO. CFL 30.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelos atos normativos vigentes.

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108.**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício Súmula CARF nº 108.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. IMPOSSIBILIDADE DE DISCUSSÃO NO ÂMBITO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a

Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais (Súmula CARF nº 28).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(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

Tratam-se de Recursos Voluntários (e-fls. 171/196 e 206/234) interpostos por SCHULZ S/A contra o Acórdão nº. 02-67.935 (e-fls. 150/165) proferido pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que julgou improcedentes as Impugnações interpostas e manteve integralmente o lançamento.

O crédito tributário decorre de dois Autos de Infração (obrigações principais e acessórias), relativos ao período de 12/2011 a 05/2012:

- **DEBCAD 51.055.633-7**, referente a contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre valores pagos a título de Participação aos administradores não empregados. Referidos valores foram registrados na contabilidade e declarados na DIPJ, mas não foram registrados nas folhas de pagamento e nem informados nas GFIPs.
- **DEBCAD 51.055.634-5** (Código de Fundamentação Legal – CFL 30) por deixar a empresa de preparar folha(s) de pagamento(s) das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Tendo sido cientificada do lançamento em 19/05/2015, a recorrente apresentou Impugnações em separado, que foram assim sintetizadas pela decisão de piso (e-fls. 152/155):

Em 17/06/2015, a empresa autuada, através de procurador constituído, apresentou a impugnação de fls. 73/98, acompanhada dos documentos de fls. 99/107, onde contesta o AI 51.055.633-7, e a impugnação de fls. 110/138, acompanhada dos documentos de fls. 139/146, onde contesta o AI 51.055.634-5, sob os argumentos relatados, a seguir, de forma resumida.

#### Impugnação ao AI 51.055.633-7

Inicialmente faz um breve relato dos fatos.

Em sede preliminar, requer sejam excluídas todas as pessoas físicas indicadas no Relatório de Vínculos, em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados no referido AI, por não se enquadrarem nas disposições dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional – CTN.

#### Mérito

##### Da Distribuição dos Lucros aos Administradores

##### Da Aplicabilidade do § 1º do artigo 201 do Decreto 3048/99

Fazendo uma análise do artigo 195, inciso I, da Constituição Federal; do artigo 12, inciso V, “f”, da Lei 8.212/91, e do artigo 9º, inciso V, “f”, do Decreto 3.048/99, conclui que o diretor não empregado, o membro do conselho de administração de sociedade, o titular de firma individual, dentre outros, qualificados como empresários passaram a ser qualificados como contribuintes individuais sendo que o montante de seu salário de contribuição (pró-labore) deve servir de base para recolhimento da contribuição patronal.

Ressalta que os administradores da autuada recebem pró-labore condizente com as suas funções e com o valor de mercado.

Diz restar claro, segundo o artigo 201 e seu § 1º do Decreto 3.048/99, que a remuneração é o total dos rendimentos pagos, durante o mês, destinado a retribuir o trabalho, excetuando o lucro distribuído ao segurado empresário. Logo, diante da interpretação do referido dispositivo legal, a parcela do lucro distribuída aos administradores não deve ser enquadrada como remuneração e muito menos ser base de cálculo para a incidência de contribuição previdenciária.

Argumenta que o fator determinante, para as contribuições previdenciárias relativas ao segurado contribuinte individual que presta serviços a uma empresa, é a existência de remuneração, por ser o montante mensal efetivamente pago pelos serviços prestados à empresa e, não de participação nos lucros, conforme claramente disposto no § 1º do artigo 201 do Decreto 3.048/99.

Alega que fundamentalmente, a parcela do lucro já é tributada pela CSLL para fins de atender à Seguridade Social, sendo indevida nova incidência de contribuição, salvo através de Lei Complementar (art. 195, §4º da CF/88). Invoca o artigo 23 da Lei 8.212/91 e conclui que a participação nos lucros não constitui fato gerador da contribuição previdenciária, visto que não está abrangido pelo salário de contribuição.

Aduz que a se admitir que a participação nos lucros vertida aos administradores, mesmo não possuindo natureza retributiva do trabalho (salário de contribuição), pode ser tributada por ter natureza de lucro – ou estaremos diante de uma nova grandeza tributária à luz do art. 195 da CF/88, o que notadamente exige Lei Complementar, ou diante de um *bis in idem*. Invoca julgamento do STF no RE 228321-0/RS.

Prossegue argumentando que, da mesma forma, se se admitir que a participação nos lucros vertida aos administradores está abrangida como contraprestação do trabalho executado por estes na qualidade de contribuintes individuais, estará se distorcendo a

natureza desta, pois, o conceito originário de lucro (resultado do capital) e remuneração (contrapartida ao serviço) não foram alterados pelo constituinte originário ou derivado.

Diz que o texto disposto no inciso I do art. 195 da CF/88 não contempla qualquer possibilidade de se conceituar participação em lucros como remuneração retributiva, admitir esta transmutação de conceito é novamente recair na forma já repudiada pelo STF no RE 166.772-RS e 177.296-RS.

Destaca que o fato da Constituição em seu art. 7º estabelecer como direito dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados “desvinculada da remuneração” não significa que o art. 195, I, tenha por caracterizar tal recebimento de lucros como sendo produto da contraprestação laboral, em verdade o dispositivo buscou assegurar em status superior àquilo que a lei já havia estabelecido (art. 190 da Lei 6.404/76), mas a interpretação sobre a natureza da incidência da contribuição previdenciária se faz unicamente com base no art. 195, I, da CF/88.

Invoca jurisprudência para reforçar seus argumentos.

Do Cumprimento dos Requisitos do Artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei 8.212/91

Aduz que a regra vigente na legislação aplicável é de que não há incidência de contribuições previdenciárias na participação nos lucros, tanto no que se refere aos lucros distribuídos aos acionistas da empresa, bem como nos valores pagos aos empregados a este título, não podendo ser interpretada de forma diferente quanto aos valores pagos aos administradores a título de participações nos lucros, posto que a participação nos lucros não possui natureza de retribuição pela prestação de trabalho ou equiparada.

Diz que a legislação previdenciária vigente determina que não integrará o salário de contribuição, a participação dos lucros e resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Alega que colhe-se da legislação previdenciária que a incidência da contribuição será sempre sobre o salário de contribuição e a definição que a lei lhe tipificou.

Da mesma forma pode-se concluir que, pelo princípio da legalidade, existe um dispositivo legal que expressamente disciplina a exclusão da participação nos lucros, de colaboradores empregados ou administradores, como não integrante do conceito de salário de contribuição.

Destaca que o dispositivo não faz qualquer distinção entre a participação nos lucros de empregados e administradores. Exige apenas que seja paga de acordo com lei específica e tal assertiva resta conformada pela própria disposição constitucional no que se refere à base de cálculo desta.

Diz que a incidência de contribuição previdenciária não ocorrerá pela natureza desta participação se consubstanciar nos lucros da atividade não possuindo caráter retributivo ao trabalho/serviço.

Argumenta que além da exclusão do lucro distribuído da base de cálculo da contribuição em comento, conforme o §1º 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 6.404/76. Referida lei sustenta juridicamente a participação dos administradores nos lucros e resultados da empresa, sendo que em relação à participação dos administradores, o parágrafo 1º do artigo 152 estabelece o limite máximo de sua fixação, não podendo exceder o total da remuneração anual dos próprios administradores ou um décimo dos lucros prevalecendo o limite que for menor.

Cita doutrina de Modesto Carvalhosa e Nilton Latorraca.

Conclui 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. Lembra que a parcela do lucro já é tributada pela CSLL para fins de Seguridade Social.

Diz que no Estatuto Social da autuada existe a previsão da participação nos lucros aos administradores de acordo com o definido na Lei 6.404/76 e, assim, a empresa ao auferir lucro pode distribuí-lo aos acionistas, administradores e empregados, destacando-se que antes de tal distribuição, incidirá sobre o lucro, a CSLL destinada à Seguridade Social.

Aduz que os pagamentos da participação nos lucros aos administradores foram realizados dentro dos requisitos legais e estatutários, conforme atestado pelo próprio auditor fiscal em seu relatório fiscal.

Invoca algumas decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

#### Do Afastamento da Taxa Selic sobre a Multa de Ofício

A autuada insurge-se, ainda, contra a incidência dos juros sobre a multa de ofício, argumentando que há previsão legal apenas para a incidência dos juros de mora sobre tributos e contribuições, mas não desse encargo sobre outra espécie que não possua esta mesma natureza jurídica. Diz que a própria Receita Federal, em seu site, esclarece aos contribuintes que os juros e multas incidirão apenas sobre os tributos e contribuições devidos.

Citando o artigo 43 da lei 9.430/96, argumenta que da leitura deste dispositivo legal é fácil concluir que não há previsão legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa lançada de ofício.

Invoca decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e conclui que, embora a multa de ofício seja parcela integrante do débito tributário, a aplicação de juros sobre esta é impossível em face da ausência de previsão legal que autorize tal incidência.

#### Da Representação Fiscal para Fins Penais

Diz que o auditor fiscal não possui competência para determinar o que seja Crime Contra a Ordem Tributária, motivo pelo qual a Representação Fiscal para Fins Penais somente poderá ocorrer após proferida a decisão final, na esfera administrativa, a teor do artigo 83 da Lei 9.430/96.

Entende que antes de julgado em definitivo este processo administrativo, não há que se falar em Representação Fiscal para Fins Penais.

#### Das Provas

Informa que se encontra à disposição da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Florianópolis para juntar demais documentos que entender necessários, bem como para produzir outras provas que poderão ser requeridas pela DRJ através de diligência fiscal.

#### Do Requerimento

Requer seja acolhida a impugnação dando-lhe procedência quanto à preliminar argüida, bem como requer a improcedência total do lançamento fiscal, baixa e arquivamento do referido AI.

Subsidiariamente, caso não seja julgada totalmente improcedente a autuação, requer o afastamento da incidência de juros sobre a multa de ofício

AI 51.055.634-5

Na impugnação apresentada para o Auto de infração de obrigação acessória, AI 51.055.634-5, além dos argumentos apresentados na impugnação do AI 51.055.633-7, a impugnante alega a impossibilidade de aplicação da multa.

Diz que conforme se extrai da legislação invocada para fundamentar a autuação, quando corretamente interpretada, tal multa somente pode ser aplicada quando a empresa deixa de preparar a folha de pagamento.

Entende que o Auditor Fiscal se equivocou quando procedeu a autuação uma vez que a autuada apenas deixou de incluir os valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros, havendo, sim a preparação da folha de pagamento.

Ressalta que o Auditor Fiscal, em seu relatório, descreve que a empresa apenas deixou de incluir tais valores na remuneração dos administradores, ou seja, o próprio auditor fiscal verificou a existência de folha de pagamento aos administradores citados neste AI.

Diz ser totalmente absurda a aplicação da multa por deixar de preparar as respectivas folhas de pagamento.

Em 16/04/2016, os autos foram julgados, tendo sido proferido o Acórdão nº02-67.935 (e-fls. 150/165), assim ementado:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2011 a 31/05/2012

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.**

O anexo Relatório de Vínculos tem finalidade meramente informativa, não atribui responsabilidade tributária às pessoas nele indicadas e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.**

O pagamento ou crédito de participação nos lucros ou resultados a diretores não empregados integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela SRF, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.**

É obrigação legal do Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil a formalização de Representação Fiscal para Fins Penais sempre que, no exercício de suas funções, constatar a ocorrência, em tese, de crime contra a Seguridade Social.

**INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FOLHA DE PAGAMENTO.**

Constitui infração à legislação previdenciária deixar a empresa de preparar folha de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social.

Impugnação Improcedente.

Crédito Tributário Mantido.

O resultado do julgamento foi recebido pelo contribuinte pela via postal, com Aviso de Recebimento assinado em 22/04/2016 (e-fls. 169).

Em 18/05/2016, foram apresentados Recursos Voluntários contra o AI n.º. 51.055.633-7 (e-fls. 171/196) e contra o AI n.º. 51.055.634-5, com os seguintes argumentos, em síntese:

**AI n.º. 51.055.633-7**

- 1) **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 (diretor, conselheiro de administração, contador e presidente), em face de não possuírem responsabilidade tributária perante os lançamentos efetuados neste AI;
- 2) **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, por não possuírem vínculo empregatício com a recorrente, os valores pagos não estariam abrangidos pela isenção para os pagamentos feitos em conformidade com a Lei n.º. 10.101/00, e portanto, deveriam sofrer a incidência da contribuição previdenciária.
- 3) 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 n.º 8.212/91 e no Decreto n.º 3.048/91, com relação a não incidência da Contribuição Previdenciária.
- 4) 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 n.º 6.404/76, em seu art. 190. Afirma, ainda, que a previsão de pagamento consta em seu Estatuto Social,
- 5) 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;

- 6) 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;
- 7) Destaca que a parcela lucro já é tributada pela CSLL para fins de atendimento da seguridade social, sendo indevida nova incidência;
- 8) Cita julgados do CARF no sentido defendido.
- 9) **Do afastamento da Taxa Selic sobre a multa de ofício**: Sustenta que não há previsão legal para a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;
- 10) **Da Representação Fiscal para Fins Penais**: reitera o argumento de que a Representação Fiscal para Fins Penais somente poderá ocorrer após proferida a decisão final do processo administrativo;
- 11) Requer seja dado provimento ao recurso.

#### **AI n.º 51.055.634-5**

Além de repetir os argumentos apresentados no Recurso Voluntário apresentado contra o lançamento da obrigação principal, acima resumido, com relação à penalidade por descumprimento por obrigação acessória, a recorrente reiterou o argumento no sentido de que a fundamentação legal da autuação estaria incorreta, tendo em vista que não deixou de preparar folha de pagamento, tendo apenas, deixado de incluir os valores pagos a título de PLR aos segurados individuais.

Em 31/05/2016, foi emitido Despacho de Encaminhamento (e-fls. 243) atestando a tempestividade do recurso e propondo o seu encaminhamento para o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 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.

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 chama-los como responsáveis pelos lançamentos.

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

Do Relatório de Vínculos

A defesa requer a exclusão de todas as pessoas físicas ou jurídicas informadas no Relatório de Vínculos, em razão da ausência dos requisitos dos artigos 134 e 135 do CTN.

O pedido, porém, não pode ser atendido, uma vez que, as referidas pessoas físicas constam daquele anexo, não na qualidade de responsáveis tributários definidos no art. 135, III do CTN, mas em razão de, nos termos consignados no comentado Relatório, se enquadrarem na situação de “.. pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não. , ...”. O citado Relatório de Vínculos informa, também, o tipo de vínculo que cada uma daquelas pessoas físicas mantém com a empresa, bem como o respectivo período de atuação.

A inclusão dos diretores no relatório denominado “Relatório de Vínculos”, dá-se em caráter meramente informativo, ou seja, ela não implica a colocação dessas pessoas físicas no pólo passivo da relação jurídica processual instaurada com a lavratura do Auto de Infração em questão. Visa apenas instruir os autos com todas as informações necessárias ao trâmite administrativo e/ou judicial do processo.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, assim sumulou a referida matéria:

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.

Portanto, sem razão a impugnante em relação ao seu pedido.

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.

## 4. Mérito

A controvérsia refere-se aos pagamentos de participações nos lucros pagos pela Recorrente aos Srs. Ovandí 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 e por esta razão, não estariam abrangidos pela isenção prevista na CR/88, na Lei n.º. 8.212/91 e na Lei n.º. 10.101/00.

Alega a empresa 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 n.º 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. Vale o destaque:

Da Distribuição dos Lucros aos Administradores

Da Aplicabilidade do § 1º do artigo 201 do Decreto 3048/99

Do Cumprimento dos Requisitos do Artigo 28, § 9º, alínea “j” da Lei 8.212/91

O §1º do artigo 201 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/99, invocado pela impugnante, dispõe que:

Art. 201.....

*§ 1º São consideradas remuneração as importâncias auferidas em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no § 9º do art. 214 e excetuado o lucro distribuído ao segurado empresário, observados os termos do inciso II do § 5º. (grifei)*

Realmente, a rubrica lucros ou dividendos distribuídos é inerente a contribuintes individuais. A distribuição de lucros é uma maneira de remuneração do capital, não integrando o salário-de-contribuição, desde que feita em conformidade com a legislação.

Para as pessoas jurídicas que mantêm escrituração contábil, o lucro distribuído é aquele existente na conta lucros acumulados ou reservas de lucros.

Todavia, referida rubrica não se confunde com a Participação nos lucros ou resultados de administradores, prevista na Lei 6.404/76.

A participação nos lucros ou resultados não objetiva premiar este ou aquele trabalhador, mas o conjunto da força laboral que contribuiu para o êxito do negócio empreendido, e é resultante, portanto, dos esforços despendidos para se atingir as metas de qualidade e produtividade da empresa. Ou seja, é resultante, em suma, do trabalho ou dos serviços prestados pelo trabalhador à empresa e somente está imune à incidência de encargos trabalhistas e previdenciários quando paga em conformidade com os ditames da Lei nº 10.101/2000.

No caso concreto, conforme lançamentos contábeis (conta 2131020 – Participação dos Administradores a Pagar) e informações prestadas pela própria empresa (fls. 44/45), os valores apurados pela auditoria fiscal referem-se a pagamento de participação nos resultados aos administradores.

Não procedem, portanto, os argumentos da empresa ao tentar enquadrar as parcelas por ela pagas aos administradores a título de participação nos resultados como sendo valores pagos a título de lucro distribuído (este último o mencionado no § 1º do artigo 201 do RPS) ou de considerá-la parcela de lucro já tributada pela CSLL, uma vez que na própria Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ da atuada (tela juntada às fls. 42/43) constam separadamente os valores apurados pela fiscalização, lançados na coluna DEMAIS RENDIMENTOS, e aqueles pagos a título de lucro distribuído, lançados na coluna LUCROS/DIVIDENDOS.

Quanto à incidência de contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados das empresas, muito embora a Lei Maior assegure o direito dos trabalhadores urbanos e rurais à referida parcela, desvinculada da remuneração, fato é que atribui à lei ordinária a definição do regramento necessário ao exercício desse direito.

Assim, o inciso XI do art. 7º da Constituição Federal/1988 não é autoaplicável, eis que expressamente prevê regulamentação por meio de lei ordinária. Nota-se que o legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

Portanto, para que a participação nos lucros e/ou resultados esteja desvinculada da remuneração é imprescindível estar de acordo com o estabelecido em lei.

Segundo a lição de José Afonso da Silva, em sua obra “Aplicabilidade das normas constitucionais”, tal dispositivo é classificado como norma constitucional de eficácia limitada, e assim permaneceu até a edição da lei regulamentadora, que somente ocorreu com a Medida Provisória nº 794, de 29/12/94. A regulamentação do exercício desse direito seguiu em várias outras Medidas Provisórias, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

O Supremo Tribunal Federal confirmou a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitos às regras e critérios estabelecidos em Lei, quando julgou o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro Ilmar Galvão, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente à participação nos lucros dos trabalhadores.

Em obediência ao preceito constitucional, dispôs o § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (...).*

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

Assim, para que a parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário de contribuição, por força do inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal e alínea “j” do parágrafo 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, a empresa deve cumprir as exigências da legislação específica, que no caso, é a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

Verifica-se, da referida lei, que o benefício legal da participação nos lucros e resultados se destina ao empregado e não ao diretor que não tenha vínculo empregatício com a empresa, como vemos a seguir:

*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:*

Os diretores não empregados são classificados como contribuintes individuais, não lhes sendo aplicável a exclusão contida no art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91, uma vez que a “lei específica” a qual alude o referido artigo não diz respeito à participação nos lucros e resultados que percebem estes segurados.

A previsão de participação de administradores nos resultados da empresa, expressa na Lei das Sociedades Anônimas – Lei 6.404/76, não supre a condição referenciada no artigo 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº. 8.212/91, para exclusão da citada verba da composição do salário de contribuição.

Portanto, o pagamento ou crédito de participação nos lucros ou resultados de administradores, regida pela Lei nº. 6.404/76, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

Desta forma, seja a participação nos lucros ou resultados paga aos diretores não empregados regida ou não pela Lei 6.404/76, ela sofre incidência de contribuições previdenciárias, conforme confirmam os seguintes julgados:

*2ª. TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª. REGIÃO*

*APELAÇÃO CÍVEL Nº 2002.71.07.013652-0/RS, D.J.U. de 29/06/2005*

*RELATOR : Des. Federal JOÃO SURREAUX CHAGAS*

*EMENTA*

*TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. TAXA SELIC.*

*A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados.*

*A taxa SELIC é computável a título de juros e correção monetária no tocante aos débitos fiscais, nos termos do art. 13 da Lei 9.065/95, não havendo que se cogitar de sua inconstitucionalidade.*

*Apelação desprovida.*

*TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO**AGRAVO LEGAL EM APELAÇÃO CÍVEL Nº 2008.61.00.010834-0/SP*

*EMENTA PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. AGRAVO. ARTIGO 557, § 1º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS.*

- 1. Pagamento aos diretores de R\$ 29.680,09 como remuneração, e de R\$ 800.000,00 a título de participação nos lucros.*
- 2. Não há nos autos prova de que a distribuição de lucros aos administradores obedeceu às condições e aos limites estabelecidos pela Lei nº 6.404/76 (artigo 152, caput e §§ 1º e 2º).*
- 3. Ainda que houvesse tal prova, apenas se exclui da remuneração a participação nos lucros paga a todos os empregados na forma da Lei n.º 10.101/2000, e não aquela paga exclusivamente aos dirigentes. (grifamos)*
- 4. Agravo a que se nega provimento.*

Assim, o pagamento ou crédito de participação nos lucros ou resultados a diretores não empregados integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias em qualquer caso, por falta de previsão legal de não-incidência.

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 abrangida 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 a 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 n.º. 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 n.º. 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 ao 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 n.º. 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 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.**

(...)

(RE n.º. 636899 AgR-segundo/DF, Relator Ministro Dias Toffoli, data de publicação dje 14/12/2015 - ata n.º 190/2015. DJE n.º 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 n.º. 10.101/2000 seria aplicável apenas a empregados e que, a “lei específica” mencionada pelo artigo 28, §9º, alínea “j” da Lei n.º. 8.212/91, que prevê a isenção da contribuição previdenciária, diz respeito à Lei n.º. 10.101/2000, e não à Lei das S/A.

Recentemente, o STJ concluiu o julgamento, em 07/11/2023, do Recurso Especial n.º 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 n.º 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 n.º 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 relevantes 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 míngua 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 n.º. 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 n.º 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 n.º 6.404/1976, não pode ser confundida com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa, prevista na Lei n.º 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 n.º 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 n.º 6.404/1976 paga a diretores administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias. (CARF. Acórdão n.º 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 n.º 8.212/91.”(CARF. Acórdão n.º 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. Multa por descumprimento de obrigação acessória**

Além da obrigação principal exigida, impõe-se a multa pelo descumprimento da obrigação acessória de ter deixado a empresa de elaborar a folha de pagamento em relação a todos os segurados que lhe prestaram serviço (AI DEBCAD 51.055.634-5 – CFL 30), que no caso do sujeito passivo, remunerou contribuintes individuais, no período fiscalizado, sem registrar as tais remunerações, em sua totalidade na folha de pagamento.

A Recorrente sustenta que não teria cometido a infração que lhe foi imputada, alegando que a penalidade apenas seria cabível se tivesse deixado de preparar folha de pagamento.

A multa por descumprimento de obrigação acessória foi imposta com fundamento legal no art. 32, inciso I, da Lei n.º. 8.212/91 c/c cm o art. 225, inciso I, e §9º do Decreto n.º. 3.048/99. *Verbis*:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

I - preparar folhas-de-pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, **de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da Seguridade Social;**

Art.225. A empresa é também obrigada a:

I- preparar folha de pagamento da remuneração paga, devida ou creditada a todos os segurados a seu serviço, devendo manter, em cada estabelecimento, uma via da respectiva folha e recibos de pagamentos

(...)

§9º A folha de pagamento de que trata o inciso I do caput, elaborada mensalmente, de forma coletiva por estabelecimento da empresa, por obra de construção civil e por tomador de serviços, com a correspondente totalização, deverá:

I- discriminar o nome dos segurados, indicando cargo, função ou serviço prestado;

II- agrupar os segurados por categoria, assim entendido: segurado empregado, trabalhador avulso, contribuinte individual; (Redação dada pelo Decreto n.º 3.265, de 1999)

III- destacar o nome das seguradas em gozo de salário-maternidade;

**IV- destacar as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração e os descontos legais; e**

V- indicar o número de quotas de salário-família atribuídas a cada segurado empregado ou trabalhador avulso

Entendo que não assiste razão à recorrente. Segundo a fiscalização previdenciária, a recorrente deixou de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas aos contribuintes individuais citados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidas pelo INSS.

Assim, foi correta a aplicação da penalidade no presente caso.

## **6. Da incidência de Taxa SELIC sobre a Multa de Ofício**

Já em relação ao questionamento acerca dos juros sobre a multa, também não há reparos a se fazer na decisão de piso, considerando a publicação da Súmula CARF n.º 108, que assim dispõe:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Em observância a Súmula encimada, mantém a incidência dos juros sobre a multa.

## **7. Da Representação Fiscal para fins Penais**

Em relação às alegações atinentes à impossibilidade de tramitação da Representação Fiscal para Fins Penais antes do final da tramitação do processo administrativo, o presente colegiado é incompetente para as apreciar:

Súmula CARF nº 28. O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

## **8. Conclusão**

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, REJEITAR a preliminar de nulidade e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ana Carolina da Silva Barbosa