



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.724103/2014-46
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-007.579 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente COMPANHIA ZAFFARI COMÉRCIO E INDÚSTRIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

ALEGAÇÕES APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.

Os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a irresignação do contribuinte devem ser apresentados na impugnação, não se conhecendo daqueles suscitados em momento posterior que não se destinam a contrapor fatos novos ou questões trazidas na decisão recorrida.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial (Súmula CARF nº 1).

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91. NÃO ABRANGÊNCIA.

A verba paga a diretores estatutários, não empregados, a título de participação nos lucros ou resultados, não está abrangida pela regra do art. 28, § 9, alínea "j", da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso voluntário, não se conhecendo das alegações referentes às diferenças relativas à alíquota RAT/SAT e, na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Júnior (relator), Gabriel Tinoco Palatnic, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, que deram provimento ao recurso na parte conhecida. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Francisco Ibiapino Luz.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Luis Henrique Dias Lima, Francisco Ibiapino Luz, Paulo Sergio da Silva, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Gabriel Tinoco Palatnic (Suplente Convocado), Gregório Rechmann Junior e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 12ª Tuma da DRJ/SPO, consubstanciada no Acórdão n.º 16-66.812 (fl. 8079), que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra o contribuinte retro identificado:

(1) AI DEBCAD n.º 51.040.506-1, no montante de R\$ 7.534.417,81 (sete milhões, quinhentos e trinta e quatro mil e quatrocentos e dezessete reais e oitenta e um centavos), consolidado em 13/05/2014, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, inciso II da Lei n.º 8.212/91, correspondentes à parte do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), relativas às competências 01/2010 a 13/2010;

(2) AI DEBCAD n.º 51.040.507-0, no montante de R\$ 315.060,00 (trezentos e quinze mil e sessenta reais), consolidado em 13/05/2014, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, inciso III da Lei n.º 8.212/91, correspondentes à parte da empresa, incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), relativas às competências 02/2010 e 11/2010.

O Relatório Fiscal, de fls. 85 a 89, comum aos 2 (dois) AI's, em suma, traz as seguintes informações:

- que a fiscalização foi determinada por meio do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) 10.1.01.00.2013.00405;
- que a ação fiscal teve início em 18.06.2013, com a ciência pelo sujeito passivo do Termo de Procedimento Fiscal (TIPF) do Mandado de Procedimento Fiscal, por via postal;
- que o sujeito passivo tem como atividade econômica principal o "Comércio Varejista de Mercadorias em Geral – com Predominância de Produtos Alimentícios – Área de Venda Superior a 5000m² – Hipermercado" – Código 47.113.01 do CNAE Preponderante, e "Comércio Varejista de Mercadorias em Geral, com p. de

p.a. – hipermercados" – Código 52.116; e código 515-0 do FPAS – Fundo de Previdência e Assistência Social;

- que o TIPF intimou o contribuinte a apresentar o Estatuto Social, atas e documentos de identificação dos Diretores, do contador e/ou procurador; e cientificou a realização de consulta aos registros contábeis do ano-calendário de 2010, arquivados no SPED – Sistema Público de Escrituração Digital;
- que o termo também intimou a informar por escrito se estava discutindo, judicial ou administrativamente (inclusive sob consulta), algum aspecto relativo à legislação de contribuições previdenciárias;
- que foram, também, emitidos os Termos de Ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal n.º 001, 002 e 003;
- que o sujeito passivo atendeu as solicitações, dentro dos prazos estabelecidos, sendo que todos os documentos comprobatórios fazem parte do presente processo;
- que a auditoria fiscal tinha por objetivo: 1) verificar o fato do sujeito passivo ter efetuado pagamento de PLR – Participação nos Lucros ou Resultados aos Diretores não empregados e administradores, em desacordo com o previsto na Lei 10.101/2000; e, 2) verificar o fato do sujeito passivo ter declarado a GFIP (Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social), no período de 01/2010 a 12/2010, com alíquota igual a 2,00% para o RAT – Risco de Acidente de Trabalho e 1,00% para o FAP – Fator Acidentário Previdenciário, quando o correto seria 3,00% - RAT e 1,6851 % - FAP, gerando assim, uma redução de contribuições previdenciárias;
- que foram consultados os sistemas corporativos da Receita Federal do Brasil, especificamente informações prestadas pelo contribuinte em DIRF e GFIP; e acessado o SPED Contábil;
- que, após análise dos documentos, inclusive a escrituração contábil, foram emitidos os seguintes Termos de Intimação Fiscal, solicitando esclarecimentos por escrito, e apresentação de cópia de documentos: a) TIP n.º 01 – lançamentos contábeis da conta n.º 2.1.04.04 – Honorários da Diretoria a título de "apropriação ref parc PPR" em nome de João Benjamin Zaffari, Cláudio Zaffari, Ivo José Zaffari e Airton Alberto Zaffari; b) TIP n.º 02 – discriminação dos valores pagos a Diretoria, constantes na DIRF (Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte) e na DIPJ (Declaração do imposto de Renda Pessoa Jurídica), e esclarecimentos sobre processo referente ao enquadramento no FAP – Fator Acidentário Previdenciário impetrado contra o MPS – Ministério da Previdência Social;
- que, sobre o TIP n.º 01, o sujeito passivo esclareceu, por escrito, "que os valores se referem, sim, a pagamentos de parcelas a título de PPR aos seus diretores";
- que, sobre o TIP n.º 02, o sujeito passivo informou "que não há impetração contra MPS de processos relativos ao FAP"; e, quanto ao enquadramento do RAT, que "já procedeu o ajuste dos percentuais corretos e efetuou o recolhimento das diferenças"; e por fim, apresentou planilhas que discriminavam individualmente os valores pagos aos diretores;
- que, analisada a documentação disponível, ficou constatada a situação a seguir descrita;
- que, nas GFIP's válidas, constantes no sistema informatizado da RFB, não constavam declaradas as alíquotas corretas do RAT/SAT – Riscos de Acidentes de trabalho e do FAP, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, no período de 01/2010 a 13/2010 (13º salário), reduzindo consideravelmente o total devido das contribuições, tendo o sujeito passivo, no entanto, reconhecido a falha e reenviado as GFIP's durante o procedimento fiscal, em 23.12.2013, sanando o erro;

- que, nas GFIP's válidas, não constavam declaradas parcelas pagas aos diretores que o sujeito passivo define como PPR — "Plano de Participação de Resultados", mas que, para a fiscalização, são valores pagos a título de pró-labore, que deveriam constar em GFIP e sobre as quais incide Previdência Social;
- que a Lei n.º 10.101/2000, que regulamenta a forma da participação dos lucros, preceitua que "a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados", se entendendo, portanto, que a lei foi criada especificamente para os empregados, excluindo os não empregados;
- que a Lei n.º 8.213/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, define que são segurados obrigatórios da Previdência Social os diretores não empregados, na qualidade de contribuintes individuais, disto decorrendo que os administradores sem vínculo empregatício não podem ser tidos como empregados e nem se equiparam a eles no âmbito da Previdência Social;
- que, desta forma, não se pode estender a eles o benefício e/ou benesse constitucionalmente assegurada aos trabalhadores assalariados que detêm vínculo empregatício;
- que os diretores beneficiados pelo programa são acionistas da empresa, de acordo com o Estatuto Social, de 12/12/2008, e constam declarados em GFIP com código 11 — "Contribuinte Individual — Diretor não empregado — sem FGTS";
- que, portanto, mesmo que o sujeito passivo incentive seus diretores a participar do programa, os valores pagos aos mesmos são considerados como retiradas de pró-labore, sobre as quais incide Previdência Social;
- que o sujeito passivo informou as GFIP's, deixando de declarar: I) as alíquotas corretas do RAT e FAP, incidentes sobre as remunerações pagas aos seus segurados empregados, no período de 01/2010 a 13/2010, e, II) parcelas pagas aos contribuintes individuais — diretores — nas competências de 02/2010 e 11/2010;
- que, para a base de cálculo, foram utilizadas as seguintes informações: 1) levantamento SE — as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados, no período de 01/2010 a 13/2010, com base nas GFIP's, relacionadas no RL — Relatório de Lançamento; 2) levantamento CI — as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, nas competências 02/2010 e 11/2010, com base na escrituração contábil, DIRF e DIPJ, que constam em planilhas anexas;
- que, considerando que a empresa usou como alíquota de RAT/SAT 2% e para o FAP 1%, resultando em alíquota ajustada igual a 2% (2,00 x 1,00), e que as alíquotas corretas são 3% para o RAT/SAT e 1,6851 para o FAP, resultando em alíquota ajustada de 5,0553% (3,00 x 1,6851), para o presente cálculo, foram utilizadas as diferenças de alíquotas (5,0553 – 2,0 = 3,0553), ou seja, alíquota ajustada de 3,0553%;
- que, em janeiro de 2010, por força da revisão periódica do enquadramento das atividades econômicas, com vistas à contribuição para financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho, determinada pelo Decreto n.º 6.957 de 2009, o grau de risco aplicável à atividade do sujeito passivo passou a ser grave, com contribuição calculada à razão de 3% (três por cento) da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e trabalhadores avulsos;
- que, também a partir de 2010, a alíquota de contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão dos riscos ambientais do trabalho passou a ser ajustada pelo Fator Acidentário de Prevenção — FAP, instituído pelo art. 10 da Lei n.º 10.666, de 08/05/2003, que consiste num multiplicador, que varia de 0,5 a 2,0, reduzindo aquela contribuição em até 50% ou aumentando-a em até 100%, com base nos indicadores de desempenho de cada empresa em relação à sua respectiva atividade;

- que, ao regulamentar a lei, o Decreto n.º 6.042, de 12/02/2007, acrescentou, ao Regulamento da Previdência Social, o art. 202-A, em cujo § 6º se lê que o FAP produzirá efeitos tributários a partir do primeiro dia do quarto mês subsequente ao da sua divulgação, ou seja, 1º de janeiro de 2010 para o FAP divulgado em 09/2009;
- que foram emitidos os seguintes Autos de Infração: 1) DEBCAD n.º 51.040.506-1 – contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrente dos riscos – diferença de alíquota ajustada de 3,0553%; e, 2) DEBCAD n.º 51.040.507-0 – contribuição da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados contribuintes individuais, neste caso, aos diretores – parcela patronal de 20%;
- que foi aplicada, sobre as contribuições devidas por descumprimento da obrigação principal, a multa prevista no artigo 35-A da Lei n.º 8.212/1991, acrescido pela Lei n.º 11.941/2009 – 75%;
- que, tendo sido verificada a redução de contribuição social previdenciária mediante a omissão de informações na GFIP, e a redução das bases de cálculo, para fins de incidência de contribuições, ficou o contribuinte cientificado que tal fato configurava, em tese, ilícito penal, que seria objeto de comunicação ao Ministério Público Federal, para a eventual propositura de ação penal, em relatório à parte.

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo; IPC – Instruções para o Contribuinte; Relatório de Vínculos; capas dos Autos de Infração; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; Termo de Início de Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Termos de Ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal; e, TEPF – Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformado com as autuações, das quais foi cientificado em 15/05/2014 (fls. 02 e 78), o contribuinte apresentou, em 05/06/2014, a impugnação de fls. 194 a 206, com documentos anexos às fls. 207 a 287 (cópias de Procuração, de documentos de identificação de diretor da companhia e do subscritor da impugnação, de Estatuto Social, de planilha referente a Diferenças SAT, de Acordo de Participação nos Resultados PPR 2009), deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Apresenta, aqui, a impugnante, um breve relato das situações abrangidas pelos Autos de Infração.

Menciona que, conforme narrado no relatório fiscal, o processo de fiscalização teria tido origem em 18/06/2013, com a intimação para apresentação de documentos gerais; que, em 24/09/2013, teria sido intimada para apresentar esclarecimentos acerca de pagamentos efetuados a diretores – honorários da diretoria – relativos a PLR (participação nos lucros e resultados), tendo sido tal manifestação protocolada em 01/10/2013.

Informa que, após, em 13/03/2014, a Administração Tributária, estendendo a fiscalização a outras rubricas, teria passado a fiscalizar e a exigir, também, informações sobre o FAT, e faz referência a informação protocolada em 19/03/2014.

Destaca, no entanto, que, antes da fiscalização iniciar a auditoria em relação ao FAT, já havia identificado, em sua contabilidade, em procedimento de revisão interna, a ausência de inserção de determinados valores nas bases de cálculo da contribuição previdenciária, tendo isso ocorrido em três momentos: julho de 2011, março de 2013 e dezembro de 2013.

Sustenta que, com base em informações internas, e, antes do início da fiscalização em relação a essas contribuições, teria promovido a complementação daqueles recolhimentos; procedimento este que, no caso, teria ocorrido conforme o previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN): mediante o pagamento dos valores que entendia como devidos, seguido, em dezembro de 2013, da retificação das declarações, que até então não noticiavam nem as diferenças apuradas a título de base de cálculo, nem os valores suplementarmente recolhidos.

Explica que seriam duas as conclusões narradas no relatório que acompanha os autos de infração: 1º) que, nas GFIP's, não constariam declaradas as alíquotas corretas do RAT/SAT, ainda que em 23/12/2013, tenha sido "sanado o erro"; 2º) que os administradores não poderiam valer-se da benesse constitucional relativa a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores recebidos a título de participação nos lucros.

Frisa, entretanto, que ambas as conclusões seriam parciais: a primeira, pelo fato de, antes de ter iniciado a fiscalização em relação ao RAT/SAT, ter efetuado a denúncia espontânea; a segunda, pelo fato de que a PRL paga aos diretores não se encontraria em desacordo com o previsto em lei.

Do DEBCAD 51.040.506-1 – RAT/SAT:

Relata, aqui, a empresa, que, em julho de 2011, março de 2013 e dezembro de 2013, antes de começar a ser fiscalizada em relação ao tributo RAT/SAT, o que teria se dado formalmente com a intimação datada de 13/03/2014, havia reconhecido espontaneamente o equívoco no enquadramento, providenciado o recolhimento integral dos valores em aberto, corrigido pela SELIC, e retificado as declarações competentes.

Afirma que, na época do pagamento e das retificações das declarações, inexistia qualquer tipo de procedimento de fiscalização instaurado para averiguar os referidos créditos tributários confessados – contribuições previdenciárias devidas em razão da adequação do multiplicador variável FAP, fixado pelo Ministério da Previdência Social.

Registra que a contribuição previdenciária devida em razão do RAT/SAT seria tributo lançado por homologação; isso porque seria tributo pago, via de regra, antecipadamente a qualquer ação da Administração.

Nota que, se o contribuinte declara, mas recolhe a menor, haveria diferença entre o crédito declarado e o crédito extinto, e que, em tal hipótese, como haveria crédito não pago, haveria mora, e, por consequência, se legitimaria a cobrança da multa, mas que não teria sido isso o que aconteceu aqui: no caso, o crédito – relativo as diferenças do RAT/SAT – teria sido recolhido antes da apresentação da declaração retificadora que o constituiu.

Faz menção, então, ao art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea. Segundo ela, tal regra definiria que, nas hipóteses em que o “quantum” do tributo dependesse de homologação, seria excluída a responsabilidade pela infração, quando o sujeito passivo, por ato voluntário, levasse a conhecimento da Autoridade Administrativa o montante devido, que não era de seu conhecimento (promovesse a denúncia) e o recolhesse.

E, neste ponto, destaca que teria sido exatamente isso o que teria acontecido, prova que a intimação acerca do RAT/SAT só lhe teria sido enviada em março de 2014, após o recolhimento/retificação das declarações, o que teria ocorrido em julho de 2011, março de 2013 e dezembro de 2013.

Assevera que tal infração (o não recolhimento), no Direito Tributário, seria punível pela multa; no caso, pela multa de mora, mas que, se a regra aqui examinada prevê a exclusão da responsabilidade pela infração, não haveria, na hipótese, infração, e, conseqüentemente, não haveria multa a recolher.

Explica que, para que isso ocorresse, deveriam ser observados os seguintes requisitos: 1º) que a Autoridade já não tivesse conhecimento, do montante devido, e conseqüentemente, da infração pelo seu não recolhimento; logo, na sistemática do lançamento por homologação, isso só ocorreria se o tributo devido não tivesse sido

declarado; 2º) que fosse realizado o pagamento integral do principal devido, acompanhado de juros de mora, previamente a qualquer ação da Administração Tributária; 3º) em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação — cuja constituição dependa de declaração a ser prestada ao Fisco — que fosse transmitida (prestada) a declaração retificadora; este o ato formal que daria ciência a Administração acerca do valor denunciado espontaneamente.

Para ela, bastaria que se observassem tais requisitos, para que o sujeito passivo estivesse ao abrigo da denúncia espontânea, e, com isso, pudesse promover o recolhimento sem a incidência da multa, como aqui teria ocorrido em julho de 2011, março de 2013 e dezembro de 2013.

Ressalta que, ao abrigo da regra da denúncia espontânea, teria promovido todos os recolhimentos relativos às contribuições previdenciárias faltantes.

Informa que, em anexo, juntaria uma planilha resumo, com a demonstração dos recolhimentos, observando que apenas uma parte dos valores teria sido tributada originalmente (coluna "Pago no Vencimento"); a outra parte (colunas "Pagos em Julho/2011; Março 2013 e Dezembro 2013") diria respeito a base que não teria sido originalmente declarada — diferenças do FAP — e que foram, em cada momento, recolhidas e levadas a conhecimento da Autoridade Fiscal mediante a entrega das declarações retificadoras em dez/13.

Menciona, ainda, que, para demonstrar que os valores já recolhidos suplementarmente estariam em perfeita sintonia com o aqui defendido, juntaria em anexo um CD contendo todos os documentos, identificado, mês a mês, loja a loja, com os seguintes dados: (i) todas as GPS's originárias, onde se verificaria o valor originalmente devido; (ii) todas as SEFIP's originárias, onde se verificaria a data de entrega; (iii) todas as GPS's complementares, onde se verificaria a data de pagamento; e, (iv) finalmente, todas as SEFIP's retificadoras, onde se verificaria a data de entrega na primeira folha, bem como o lançamento dos valores suplementares.

E entende que estaria, assim, plenamente demonstrada a denúncia espontânea, no presente caso.

Afirma, por fim, que, na linha do aqui defendido, julgados recentes, tanto do Tribunal Regional Federal da 4ª Região quanto do Superior Tribunal de Justiça, têm demonstrado que o procedimento adotado por ela, em relação ao recolhimento, sem a incidência da multa, bem como ao envio de declaração retificadora, denunciando a existência do crédito tributário, estariam em perfeita sintonia com a norma constante do art. 138 do CTN.

E conclui, então, que deveria ser cancelado o lançamento do DEBCAD 51.040.506-1.

Do DEBCAD 51.040.507-0 – Participação nos lucros e resultados – PLR (Diretores):

Sustenta, aqui, a impugnante, quanto a este DEBCAD, que haveria uma divergência de opinião entre o que ocorreu e o que entendeu a Administração ter ocorrido.

Relata que os Diretores da Companhia integram – e por isso teriam sido remunerados – o Plano de Participação de Resultados da Empresa – PPR/PLR; mas que a fiscalização teria desconsiderado a natureza dessa remuneração, entendendo tratar-se de pró-labore, isso, sob o argumento central de que "diretores não são empregados".

Menciona que, sobrepondo-se, assim, sobre a verdade material e sobre o sentido da norma que teria instituído o PLR, a fiscalização teria entendido que essa remuneração seria salário-de-contribuição e que, portanto, deveria ter sido "base" para o recolhimento da contribuição previdenciária.

Segundo ela, para se compreender o equívoco do lançamento, seria preciso que se procedesse uma análise detalhada da legislação.

Afirma que a primeira regra que se deveria examinar seria o art. 1º da Lei 10.101/00, destacando: (i) que o conteúdo da lei seria regular a participação dos trabalhadores, e que diretores seriam trabalhadores; e, (ii) que o dispositivo fixaria o direito com base no

art. 7º, inciso XV da CF/88, que, por sua vez, também referiria esse como um direito dos trabalhadores urbanos e rurais.

Registra que a segunda regra legal que justificaria análise seria o art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91, e nota que, da leitura do dispositivo, se verificaria que as parcelas relativas aos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados, nos termos de lei específica, não integrariam o salário de contribuição, sendo que a Lei 8.212/91 não teria estabelecido, como condicionante, que o pagamento fosse apenas a empregados; tendo estabelecido, tão somente, como requisito, a observância a lei específica.

E entende que este dispositivo deveria ser interpretado sistematicamente com o art. 190 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

Para ela, da análise, se chegaria à conclusão de que os administradores também integrariam o rol de pessoas — assim como os empregados — que participariam dos lucros remanescentes da sociedade; o que asseguraria igualdade de remuneração a todos os que colaborassem para a melhoria de desempenho da companhia, bem como igualdade quanto à classificação/natureza da remuneração: não integrante do salário-de-contribuição.

Assevera, ainda, que o art. 2º da Lei 10.101/00 teria se limitado a estabelecer os procedimentos para a definição da participação nos lucros, sem vedar a participação aos administradores, como aqui pretenderia a fiscalização.

Segundo ela, não haveria impedimento para que todos os trabalhadores da empresa participassem, fossem eles empregados ou administradores, sendo importante esclarecer que a participação nos resultados nada mais seria do que uma parcela variável de remuneração — seja de empregados ou de diretores — a qual guardaria relação direta com o desempenho da empresa.

Afirma que, nessa linha, não se poderia confundi-la com salário, incorporável à remuneração, ou, ainda, com um abono sem relação com o resultado da empresa, devendo a participação ser identificada como uma remuneração variável dos que na empresa trabalham, bem como um prêmio pelos resultados alcançados.

Faz referência a decisão do CARF sobre a matéria.

Destaca, então, os requisitos fixados em lei, para que o pagamento pudesse ser enquadrado como PLR: (i) negociação entre empresa, trabalhadores e sindicato; (ii) regras claras e objetivas, quanto a fixação dos direitos e mecanismos de aferição das informações tidas como base para o cumprimento do acordado e plano de metas; (iii) prazos – periodicidade de distribuição e vigência.

Frisa que o ponto de partida, para a fiscalização, deveria ter sido, assim, a análise do Acordo de Participação dos Resultados, do Anexo I - Plano de Metas, e do Anexo II - Nível Funcional, todos esses em perfeita sintonia com o estabelecido na legislação, mas que esse exame não teria sido realizado, vindo a fiscalização a presumir o descumprimento das regras legais.

Alega que, da análise desses documentos, que iriam em anexo, se verificaria que, no caso dela: (i) o PRL é extensivo a todos os que trabalham na empresa; (ii) houve a participação do Sindicato no acordo firmado, e (iii) houve a fixação de critérios, metas e objetivos de forma clara e objetiva.

Entende que, cumpridas as regras de acordo com a legislação que utiliza como base a disposição constitucional, não haveria como se afirmar que o PLR pago aos diretores estatutários integraria o conceito de salário-de-contribuição; e isso, principalmente pelo fato de não se poder considerar diretores ou administradores como "não trabalhadores".

Explica que os diretores seriam eleitos e observariam o que deliberaria o controle acionário, trabalhando e colaborando, assim, como qualquer funcionário de carteira assinada, para a potencialização dos resultados.

E conclui, então, que deveria ser cancelado o lançamento do DEBCAD 51.040.507-0.

Dos pedidos:

Ante o exposto, requer a empresa seja reconhecida a insubsistência de ambos os lançamentos, com a conseqüente anulação do auto de infração:

- a) em relação ao DEBCAD 51.040.506-1 – RAT/SAT – reconhecendo-se os pagamentos efetuados, devidamente demonstrados, corrigidos pela SELIC, bem como a ausência de obrigação de recolhimento no tocante à multa, face o enquadramento na norma prevista no art. 138 do CTN;
- b) em relação ao DEBCAD. 51.040.507-0 – Participação nos lucros e resultados – PLR (Diretores) – reconhecendo-se a adequação do PRL da companhia à legislação, em especial no tocante a verba paga a tal título aos diretores estatutários, o que, ao fim e ao cabo, deve justificar o reconhecimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre aquelas rubricas.

DO REQUERIMENTO DE JUNTADA DE DOCUMENTOS

Em 09/06/2014, a empresa apresentou o requerimento de fls. 297 a 298, solicitando a juntada à impugnação de documento digital em anexo – CD contendo as GPS's e as SEFIP's originárias, as GPS's complementares e as SEFIP's retificadoras (fls. 299 a 8.073).

DOS TERMOS DE ANEXAÇÃO DE ARQUIVOS NÃO-PAGINÁVEIS

Constam, às fls. 8.074 e 8.075, termos de anexação de arquivos não-pagináveis, emitidos em 25/08/2014, com as seguintes informações:

- **TÍTULO:** GPS Recolhida sem multa – Diferença SAT
NOME ORIGINAL DO ARQUIVO: Canazzaro GPS recolhida sem multa_Diferença SAT.zip
DESCRIÇÃO DO CONTEÚDO DO ARQUIVO NÃO PAGINÁVEL: Planilha com demonstrativo de recolhimento GPS sem multa – Diferença SAT
- **TÍTULO:** GPS x AUTENT Períodos Divergentes
NOME ORIGINAL DO ARQUIVO: Canazzaro GPSxAUTENT Períodos Divergentes.zip
DESCRIÇÃO DO CONTEÚDO DO ARQUIVO NÃO PAGINÁVEL: Planilha Diferenças SAT contendo GPS x Autenticado – Períodos Divergentes.

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 16-66.812 (fl.8.079), julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo, conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço.

PERDA DA ESPONTANEIDADE.

A perda da espontaneidade do sujeito passivo ocorre pelo início do procedimento fiscal, mediante termo próprio ou qualquer outro ato escrito que o caracterize. O início da ação fiscal devidamente cientificado ao contribuinte tem como efeito a perda da espontaneidade em relação aos tributos e competências objetos da fiscalização e obriga a autoridade fiscal ao lançamento integral do montante não recolhido e não declarado até aquela data.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INOCORRÊNCIA. RETIFICAÇÃO DE GFIP APÓS O INÍCIO DA AÇÃO FISCAL.

A entrega de declaração, após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, não é considerada denúncia espontânea. Após o início da ação fiscal, descabe a retificação de GFIP com a finalidade de tornar improcedente o Auto de Infração.

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES.

A inclusão de contribuições em lançamento fiscal dá ensejo à incidência, a partir da competência 12/2008, de multa de ofício, capitulada no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, ao qual remete o artigo 35-A da Lei n.º 8.212/91, incluído pela Medida Provisória n.º 449/2008, sobre o valor das contribuições lançadas.

RECOLHIMENTOS EFETUADOS PELO CONTRIBUINTE. NECESSIDADE DE APROPRIAÇÃO AO CRÉDITO.

Os recolhimentos de contribuições previdenciárias efetuados, pelo contribuinte, devem ser apropriados ao crédito constituído por meio de Auto de Infração, pelo competente setor administrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos casos em que inequivocamente relacionados com o seu objeto, tendo havido a declaração total ou parcial das referidas contribuições após a perda de espontaneidade, operando-se, assim, a sua quitação total ou parcial, e cobrando-se eventual saldo remanescente.

RECOLHIMENTOS EM ATRASO. MULTA DE MORA. EXIGIBILIDADE.

Nos pagamentos extemporâneos de contribuições previdenciárias, realizados pelo contribuinte, as multas moratórias são devidas, com ou sem denúncia espontânea, porquanto fixadas em lei e de natureza indenizatória.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO DE SOCIEDADE ANÔNIMA.

São segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social (RGPS), na qualidade de contribuintes individuais, os diretores não empregados de sociedade anônima.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE ADMINISTRADORES - DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma. A participação nos lucros e resultados da companhia, paga, por ela, aos administradores (diretores não empregados) integra o salário-de-contribuição, base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese liberada de tributação pela legislação previdenciária.

Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário-de-contribuição.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão exarada pela DRJ, o Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 8.113 e seguintes, reiterando os termos da impugnação.

É o relatório..

Fl. 11 do Acórdão n.º 2402-007.579 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11080.724103/2014-46

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo. Entretanto, dele conheço parcialmente pelas razões a seguir aduzidas.

Do Conhecimento

Da Preliminar

Na sua peça recursal, o Contribuinte, em sede de preliminar, pugna pelo cancelamento do AI DEBCAD. 51.040.506-1 no item denominado “DOS VALORES RECOLHIDOS E NÃO CONSIDERADOS PELA ADMINISTRAÇÃO” sustentando, em síntese, que, em relação aos pagamentos das diferenças de Rat/SAT relativos as competências 2010, lançados neste processo, não há mais débitos pois:

1. o principal foi recolhido no período de fiscalização, quando a Recorrente pleiteou a denúncia espontânea;

2. as diferenças inerentes a multa foram quitadas após a prolação da sentença em ação mandamental, que reconheceu parcialmente a denuncia espontânea.

Ocorre que, analisando-se a impugnação do sujeito passivo, verifica-se que nesta nada foi dito acerca da matéria em questão. Tal linha de defesa foi deduzida apenas em grau recursal.

O inciso III do art. 16 do Decreto n.º 70.235/1972, norma que regula o Processo Administrativo Fiscal – PAF em âmbito federal, é expresso no sentido de que, a menos que se destinem a contrapor razões trazidas na decisão recorrida, os motivos de fato e de direito em que se fundamentam os pontos de discordância e as razões e provas que possuir o contribuinte devem ser apresentados na impugnação. No caso em análise, não há qualquer registro na peça impugnatória da matéria em destaque suscitada no recurso voluntário.

Registre-se, pela sua importância, que:

(i) a matéria ora não conhecida já poderia ter sido deduzida pelo Contribuinte desde a impugnação apresentada, já que, conforme afirma, decorre de ação levada a feito pelo próprio sujeito passivo no âmbito do poder judiciário **antes mesmo da constituição do crédito tributário** em análise; e

(ii) ainda que se pudesse conhecer da matéria em questão, melhor sorte não lhe assistiria, pois restaria clara e evidente a concomitância de instâncias neste particular, o que conduziria ineludivelmente ao seu não conhecimento.

Dessa forma, impõe-se o não conhecimento do recurso neste particular.

Do Mérito - DEBCAD. 51.040.506-1— Rat/SAT

No que tange ao DEBCAD em destaque, por meio do qual a fiscalização lançou diferenças relativas às alíquotas do RAT/SAT – Riscos de Acidentes de trabalho e do FAP, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, no período de 01/2010 a 13/2010 (13º salário), o Contribuinte, na impugnação apresentada, sustentou em síntese que:

* antes da fiscalização iniciar a auditoria em relação ao FAT, já havia identificado, em sua contabilidade, em procedimento de revisão interna, a ausência de inserção de determinados valores nas bases de cálculo da contribuição previdenciária, tendo isso ocorrido em três momentos: julho de 2011, março de 2013 e dezembro de 2013.

* com base em informações internas, e, antes do início da fiscalização em relação a essas contribuições, teria promovido a complementação daqueles recolhimentos; procedimento este que, no caso, teria ocorrido conforme o previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN): mediante o pagamento dos valores que entendia como devidos, seguido, em dezembro de 2013, da retificação das declarações, que até então não noticiavam nem as diferenças apuradas a título de base de cálculo, nem os valores suplementarmente recolhidos;

* se o contribuinte declara, mas recolhe a menor, haveria diferença entre o crédito declarado e o crédito extinto, e que, em tal hipótese, como haveria crédito não pago, haveria mora, e, por consequência, se legitimaria a cobrança da multa, mas que não teria sido isso o que aconteceu aqui: no caso, o crédito – relativo as diferenças do RAT/SAT – teria sido recolhido antes da apresentação da declaração retificadora que o constituiu.

Como se vê, amparado no art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, defendeu o Recorrente, naquela oportunidade, que, tal regra definiria que, nas hipóteses em que o “quantum” do tributo dependesse de homologação, seria excluída a responsabilidade pela infração, quando o sujeito passivo, por ato voluntário, levasse a conhecimento da Autoridade Administrativa o montante devido, que não era de seu conhecimento (promovesse a denúncia) e o recolhesse.

E, neste ponto, destaca que teria sido exatamente isso o que teria acontecido, considerando que a intimação acerca do RAT/SAT só lhe teria sido enviada em março de 2014, após o recolhimento/retificação das declarações, o que teria ocorrido em julho de 2011, março de 2013 e dezembro de 2013.

Assevera que tal infração (o não recolhimento), no Direito Tributário, seria punível pela multa; no caso, pela multa de mora, mas que, se a regra aqui examinada prevê a exclusão da responsabilidade pela infração, não haveria, na hipótese, infração, e, consequentemente, não haveria multa a recolher.

Ocorre que, em sede de recurso voluntário, conforme igualmente já exposto linhas acima, o Contribuinte, no que tange à infração em análise, expressamente afirmou que *antes mesmo da constituição do crédito tributário relativo ao Rat/SAT, e, portanto, em paralelo ao presente processo administrativo, a Recorrente pleiteou, na Justiça Federal de Porto Alegre [processo n. 50289711020144047100], o reconhecimento da denúncia espontânea realizada — competências 2010, 2011, 2012 e 2013. Na referida ação, entretanto, o julgador da causa entendeu por bem reconhecer apenas parte da denúncia espontânea:*

"Em decorrência do exposto, conclui-se que o pedido deve ser parcialmente acolhido, a fim de que seja reconhecida a denúncia espontânea em relação às contribuições de 2010, parcialmente pagas em julho de 2011, e em relação às contribuições dos anos de 2011, 2012 e 2013, excluindo-se a respectiva multa de mora."

Assim, de plano, constata-se que o Contribuinte ajuizou ação com o mesmo objeto do presente processo administrativo no que tange à infração em análise.

A questão da concomitância entre ação judicial e processo administrativo, versando sobre o mesmo objeto, já se encontra sumulada:

Súmula CARF n.º 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Neste contexto, impõe-se o não conhecimento do recurso neste particular.

Do mérito

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal, por meio do qual a fiscalização apurou o cometimento das seguintes infrações:

(i) nas GFIP's válidas, constantes no sistema informatizado da RFB, não constavam declaradas as alíquotas corretas do RAT/SAT – Riscos de Acidentes de trabalho e do FAP, incidentes sobre a remuneração paga aos segurados empregados, no período de 01/2010 a 13/2010 (13º salário), reduzindo consideravelmente o total devido das contribuições; e

(ii) nas GFIP's válidas, não constavam declaradas parcelas pagas aos diretores que o sujeito passivo define como PPR — "Plano de Participação de Resultados", mas que, para a fiscalização, são valores pagos a título de pró-labore, que deveriam constar em GFIP e sobre as quais incide Previdência Social.

Pois bem!

No que tange à infração objeto do item (i) supra, trata-se de matéria não conhecida nesta oportunidade, nos termos supra declinados, pelo que a presente análise de mérito se restringirá à infração referente ao Plano de Participação de Resultados.

Neste ponto, destaca a fiscalização que:

A Lei n.º 10.101/2000, que regulamenta a forma da participação dos lucros, preceitua que "a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados", se entendendo, portanto, que a lei foi criada especificamente para os empregados, excluindo os não empregados.

A Lei n.º 8.213/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, define que são segurados obrigatórios da Previdência Social os diretores não empregados, na qualidade de contribuintes individuais, disto decorrendo que os administradores sem vínculo empregatício não podem ser tidos como empregados e nem se equiparam a eles no âmbito da Previdência Social.

Desta forma, não se pode estender a eles o benefício e/ou benesse constitucionalmente assegurada aos trabalhadores assalariados que detêm vínculo empregatício.

Os diretores beneficiados pelo programa são acionistas da empresa, de acordo com o Estatuto Social, de 12/12/2008, e constam declarados em GFIP com código 11 – "Contribuinte Individual — Diretor não empregado — sem FGTS".

Portanto, mesmo que o sujeito passivo incentive seus diretores a participar do programa, os valores pagos aos mesmos são considerados como retiradas de pró-labore, sobre as quais incide Previdência Social.

O Contribuinte, por seu turno, defendeu em síntese que:

A primeira regra que se deveria examinar seria o art. 1.º da Lei 10.101/00, destacando: (i) que o conteúdo da lei seria regular a participação dos trabalhadores, e que diretores seriam trabalhadores; e, (ii) que o dispositivo fixaria o direito com base no art. 7.º, inciso XV da CF/88, que, por sua vez, também referiria esse como um direito dos trabalhadores urbanos e rurais.

A segunda regra legal que justificaria análise seria o art. 28, § 9º, "j" da Lei 8.212/91, e nota que, da leitura do dispositivo, se verificaria que as parcelas relativas aos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados, nos termos de lei específica, não integrariam o salário de contribuição, sendo que a Lei 8.212/91 não teria estabelecido, como condicionante, que o pagamento fosse apenas a empregados; tendo estabelecido, tão somente, como requisito, a observância a lei específica.

E entende que este dispositivo deveria ser interpretado sistematicamente com o art. 190 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas).

Da análise, chegar-se-ia à conclusão de que os administradores também integrariam o rol de pessoas — assim como os empregados — que participariam dos lucros remanescentes da sociedade; o que asseguraria igualdade de remuneração a todos os que colaborassem para a melhoria de desempenho da companhia, bem como igualdade quanto à classificação/natureza da remuneração: não integrante do salário-de-contribuição.

O art. 2º da Lei 10.101/00 teria se limitado a estabelecer os procedimentos para a definição da participação nos lucros, sem vedar a participação aos administradores, como aqui pretenderia a fiscalização.

A DRJ, corroborando o entendimento da fiscalização, concluiu que:

É de se ressaltar, em suma: I) que o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988 garantiu a todos os trabalhadores, a participação nos lucros e resultados, desvinculada da remuneração na forma prevista em lei; II) que, em obediência ao preceito constitucional, a alínea "j" do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, estabeleceu, dentre as hipóteses livres da tributação previdenciária, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica; III) que a lei específica, a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, que regulamentou o pagamento da participação nos lucros e resultados, desvinculado da remuneração, somente a previu para o empregado, o mesmo ocorrendo com o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quando tratou das parcelas não integrantes do salário-de-contribuição.

Assim, desde logo fica claro que os administradores, diretores não empregados – na qualidade de contribuintes individuais, nos termos do artigo 11, inciso V, alínea "f" da Lei n.º 8.213/91 – não fazem parte da hipótese legal que poderia conduzir à isenção de contribuições previdenciárias.

(grifos originais)

Pois bem!!

Sobre o tema, este Relator já acompanhou em diversos outros julgados o entendimento externado pelo Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, o qual, filiando-se à seguinte corrente interpretativa, do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201003.370, julgado em 18 de janeiro de 2017, entende que:

Ora, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

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

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

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

“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.” [...]

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei n.º 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”.

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

[...]

Não obstante o todo o exposto, outro ponto, ao meu ver irrefutável, deve ser analisado.

Disse, há pouco, que não quis o Constituinte distinguir os trabalhadores, ao reverso, fez questão de aproximá-los pois, quando entendeu necessário, expressamente se referiu a um e a outro. Porém, outra consideração de cunho eminentemente jurídico deve ser apresentada.

Ao recordarmos que a Lei n.º 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (caráter descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.

Por óbvio que tal interpretação não pode ser aceita uma vez que contraria direito do contribuinte constitucionalmente esculpido, tratado pela Carta como vedação ao poder de tributar.

Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei n.º 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.

Leandro Paulsen (Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da jurisprudência e da doutrina, 15ª ed. Livraria do Advogado Ed., 2013, pg. 185), é enfático em afirmar:

"O art. 150, II, da CF é expresso em proibir qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos"

Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos. Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei n.º 10.101/00. Não será o interprete que irá cria-lo.

Logo, o recurso deve ser provido neste ponto, para cancelar a autuação sobre a remuneração paga aos diretores não empregados supra mencionada.

Conclusão

Ante o exposto, concluo o voto no sentido conhecer em parte o recurso voluntário, apenas no que tange à PLR paga aos diretores não empregados para, nesta parte conhecida, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Redator Designado.

Peço especial vênua ao nobre relator para discordar da inferência de que “A legislação da PLR é extensível aos diretores não empregados”, o que isentaria tais valores da Contribuição Previdenciária. Nestes termos, considerando que o recorrente, em sua peça recursal, não logrou afastar os fundamentos da decisão recorrida, os adoto como razão de decidir, mediante transcrição de excertos do voto condutor, à luz do disposto no § 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, nestes termos:

Do DEBCAD 51.040.507-0 – Participação nos lucros e resultados – PLR (Diretores):

Não merecem acolhida, aqui, as alegações da empresa no sentido de que as verbas pagas, por ela, aos diretores não empregados, a título de participação nos lucros e resultados, relativas às competências 02/2010 e 11/2010, objeto do AI DEBCAD n.º 51.040.507-0, não integrariam o salário-de-contribuição destes segurados, de que, uma vez tendo sido o seu pagamento realizado de acordo com as disposições da legislação específica, não constituiriam base para a incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91.

Inicialmente, cabe observar que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 7º, a seguir parcialmente transcrito, elenca os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais.

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

I - relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

(...)

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

IX – remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;

(...)

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

(...)

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal; (Vide Del 5.452, art. 59 § 1º)

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

(...)

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

(...)

XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;

(...)

(grifos originais)

É de se notar, então, pela leitura dos direitos dos trabalhadores elencados no artigo 7º da Constituição Federal (CF), retro destacados, que eles pertencem somente aos segurados empregados, não possuindo o segurado contribuinte individual, por exemplo, os direitos previstos nos incisos citados acima, de modo que se pode verificar, assim, que o constituinte, ao utilizar o termo “trabalhadores” no *caput* do referido artigo 7º, se referiu à espécie “empregado”.

Cumprir registrar que o artigo 218, parágrafo 4º da CF/1988, reproduzido a seguir, ratifica esse entendimento – de que o constituinte, no artigo 7º, teria se referido à espécie empregado – especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados.

Art. 218. (...)

(...)

§ 4º - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

(...)

(grifos originais)

Também é essencial destacar que, embora a CF/1988, em seu artigo 7º, tenha retirado a natureza salarial da participação, esta se trata de uma norma de eficácia limitada, ou seja, que depende de edição de uma lei ordinária, a qual caberá regulamentar esse dispositivo constitucional: “participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração... conforme definido em lei”.

Frise-se, assim, que o constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

Cabe informar que a regulamentação do referido dispositivo constitucional acabou acontecendo por meio da Medida Provisória n.º 794, de 29/12/1994, reeditada sucessivamente e com numeração variada, até que, com a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento da integração entre o capital e o trabalho, a matéria foi definitivamente regulamentada.

Portanto, com a regulamentação do dispositivo constitucional em questão, e nos termos do artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, a seguir transcrito, a participação nos lucros ou resultados só não terá natureza jurídica salarial, e não integrará o salário-de-contribuição, se for paga em conformidade com a citada legislação específica.

Art. 28. (...)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...)

(grifos originais)

Dessa forma, tem-se que, ao interpretar a parcela em comento, a apreciação da lei específica, qual seja a Lei n.º 10.101/00, é de rigor, cumprindo reproduzir, aqui, o seu artigo 2º.

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:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

(grifos originais)

Cumpre salientar, aqui, também, que o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, é taxativo ao determinar, no inciso X do parágrafo 9º do artigo 214, a seguir transcrito, que não integra o salário-de-contribuição, exclusivamente, a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Art.214. (...)

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X- a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

(grifos originais)

É de se ressaltar, em suma: I) que o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal de 1988 garantiu a todos os trabalhadores, a participação nos lucros e resultados, desvinculada da remuneração na forma prevista em lei; II) que, em obediência ao preceito constitucional, a alínea “j” do § 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991,

estabeleceu, dentre as hipóteses livres da tributação previdenciária, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica; III) que a lei específica, a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, que regulamentou o pagamento da participação nos lucros e resultados, desvinculado da remuneração, somente a previu para o empregado, o mesmo ocorrendo com o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, quando tratou das parcelas não integrantes do salário-de-contribuição.

Assim, desde logo fica claro que os administradores, diretores não empregados – na qualidade de contribuintes individuais, nos termos do artigo 11, inciso V, alínea “f” da Lei n.º 8.213/91 – não fazem parte da hipótese legal que poderia conduzir à isenção de contribuições previdenciárias.

Art. 11. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 26.11.99)

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 26.11.99)

(...)

(grifos originais)

Cumprе mencionar, ainda, no caso, que, conforme disposto no inciso III do art. 22 e no inciso III do art. 28 da Lei n.º 8.212/91, reproduzidos a seguir, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração paga, pela empresa, ao contribuinte individual, pelos serviços prestados.

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei n.º 9.876, de 1999).

(...)

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999).

(...)

(grifos originais)

Cabe registrar, ademais, com relação ao artigo 190 da Lei n.º 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), citado pela empresa, em sua defesa, que ele não desvincula a participação estatutária dos administradores de sua remuneração.

É de se notar, também, no caso, que a própria autuada informa, em sua impugnação, que as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados aos administradores se configurariam em remuneração.

E, no que tange às suas afirmações no sentido de que os diretores ou administradores em tela integrariam o Plano de Participação de Resultados (PPR) da empresa, e de que este acordo cumpriria os requisitos estabelecidos na Lei n.º 10.101/2000, tem-se que não se mostram hábeis para desconstituir o lançamento efetuado por meio do AI DEBCAD n.º 51.040.507-0, não se enquadrando o pagamento de verbas a título de participação nos lucros e resultados a tais segurados – contribuintes individuais – em qualquer das hipóteses de exclusão do salário-de-contribuição, previstas na legislação, cumprindo reproduzir, aqui, a propósito, trecho do Relatório Fiscal, que trata da referida autuação.

(...)

12.2. Nas GFIP's válidas, não constam declaradas parcelas pagas aos diretores; que o sujeito passivo define como PPR — "Plano de Participação de Resultados"; porém para esta fiscalização são valores pagos a título de pró-labore; que deveriam constar em GFIP e sobre as quais incide Previdência Social.

12.2.1. A Lei 10.101/2000, que regulamenta a forma da participação dos lucros, preceitua que "a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados", como segue:

(...)

12.2.2. Entende-se, portanto que a Lei foi criada especificamente para os empregados; excluindo os não empregados; e a Lei n.º 8.213/91, com a redação da Lei n.º 9.876/99, define que são segurados obrigatórios da Previdência social os diretores não empregados, na qualidade de contribuintes individuais. Disto decorre ser óbvio que os administradores sem vínculo empregatício não podem ser tidos como empregados e nem se equiparam a eles no âmbito da Previdência Social. Desta forma não se pode estender a eles o benefício e/ou benesse, constitucionalmente assegurada aos trabalhadores assalariados que detêm vínculo empregatício.

12.2.3. Os diretores beneficiados pelo programa são acionistas da empresa, de acordo com o Estatuto Social de 12 de dezembro de 2008; e constam declarados em GFIP com código 11 - "Contribuinte Individual — Diretor não empregado — sem FGTS".

12.2.4. Portanto, mesmo que o sujeito passivo incentive seus diretores a participar do programa, os valores pagos aos mesmos são considerados como retiradas de pró-labore e sobre os quais incide Previdência Social.

(...)

(grifos originais)

Não há que se falar, assim, em cancelamento do lançamento efetuado, pela fiscalização, por meio do AI DEBCAD n.º 51.040.507-0.”

Assim sendo, quanto a esta matéria, deverá ser mantido o lançamento na forma como operado pela fiscalização e confirmado pela decisão de primeira instância.

Conclusão

Ante o exposto, na parte conhecida, NEGOU provimento Recurso interposto.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz