



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721398/2012-70
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.535 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de março de 2024
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DE SANTA CATARINA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

MANUTENÇÃO DECISÃO DRJ - RÉPLICA DAS RAZÕES
IMPUGNATÓRIAS - APLICAÇÃO DO RICARF

O contribuinte não apresenta qualquer fundamento novo em seu recurso, nem sequer carrega aos autos qualquer prova documental que corrobore com as suas alegações e que seja capaz de afastar a autuação, motivo pelo qual adoto as razões da decisão de piso, conforme artigo 114 § 12, I do NRICARF

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Sonia de Queiroz Accioly – Presidente

(assinado digitalmente)
Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, João Ricardo Fahrion Nuske, Alfredo Jorge Madeira Rosa, Marcelo Milton da Silva Risso, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente)..

Relatório

01 – Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte (e-fls. 939/955) em face do V. Acórdão de e-fls. 913/927, que julgou improcedente a impugnação apresentada em face da lavratura do auto de infração relacionado a contribuição previdenciária da empresa assim destacada no relatório da decisão recorrida *verbis*:

Contribuição empresa AI 51.024.120-4 Conselheiros, PLR Diretores, cargos em comissão

Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP Debcad nº 37.059.860-1, de 25/05/2012, de contribuições previdenciárias correspondentes à parte da empresa incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais que lhe prestaram serviços e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, incidente sobre a remuneração do segurados empregados, não declaradas em GFIP, relativo ao período de 01/2007 a 12/2008, inclusive os décimo terceiros salários de 2007 e 2008, no montante total de R\$ 819.072,93 (oitocentos e dezenove mil, setenta e dois reais e noventa e três centavos), consolidado em 22/05/2012;

Contribuição segurados AI 51.024.121-2 Conselheiros, PLR Diretores, cargos em comissão

- Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP Debcad nº 37.059.861-0, de 25/05/2013, correspondente à contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais, relativa ao período de 01/2007 a 12/2008, inclusive os décimo terceiros salários de 2007 e 2008, no montante total de R\$ 221.576,56 (duzentos e vinte e um mil, quinhentos e setenta e seis reais e cinquenta e seis centavos), consolidado em 22/05/2012;

Contribuição outras entidades AI 51.024.122-0 e 51.024.123-9 cargos em comissão

- Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP Debcad nº 37.059.862-8, de 25/05/2012, de contribuições destinadas às entidades terceiras, quais sejam, FNDE – Salário Educação, INCRA e SEBRAE, incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados que lhe prestaram serviços, no montante total de R\$ 4.386,04 (quatro mil, trezentos e oitenta e seis reais e quatro centavos), relativas às competências 08/2007, 09/2007 e décimo terceiros salários de 2007 e 2008, valor consolidado em 22/05/2012. Informa o Relatório Fiscal – REFISC que as contribuições destinadas ao SENAI e SESI não são objeto de arrecadação e fiscalização pela Receita Federal do Brasil - RFB já que a empresa possui, no período auditado, convênio de arrecadação direta destas contribuições, e;

Descumprimento de obrigações acessórias 51.014.118-8, 51.014.119-6, 51.014.120-0 e 51.024.119-0

- Auto de Infração de Obrigações Acessórias - AIOA Debcad nº 37.059.859-8, de 22/05/2012, Código de Fundamentação Legal – CFL 68, lavrado por ter a empresa apresentado Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com informações incorretas, deixando de declarar a totalidade dos pagamentos feitos a segurados empregados e contribuintes individuais a seus serviços, referentes às competências 01/2007 a 12/2008, exceto 02/2007.

02 – A ementa do Acórdão recorrido está assim transcrita e registrada, *verbis*:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA INCIDENTES SOBRE A REMUNERAÇÃO DE SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

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

SAT / RAT.

São devidas as contribuições previdenciárias correspondentes ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS SEGURADOS EMPREGADOS E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado.

ENTIDADES TERCEIRAS.

As contribuições destinadas às Entidades Terceiras são devidas de acordo com ordenamento jurídico e a efetiva atividade da empresa.

LEGALIDADE E CONSTITUCIONALIDADE.

É vedado à Administração Pública o exame da legalidade e constitucionalidade das Leis.

MULTA. LEGALIDADE. CARÁTER CONFISCATÓRIO NÃO VERIFICADO.

A multa é devida em decorrência de determinação legal, de caráter irrelevável. A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa, nos moldes da legislação que a instituiu.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

03 – Sendo esse o relatório do necessário, passo ao voto.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Relator

04 – Em que pese os argumentos apresentados em recurso verifico que os argumentos apresentados pelo contribuinte em recurso são os mesmos apresentados em defesa e por concordar com os termos da decisão recorrida, de acordo com art. 114 § 12, I do NRICARF e adoto como razões de decidir com alguns comentários a respeito de minha autoria, *verbis*:

Dos honorários pagos aos Conselheiros – recolhimento em GPS.

Aduz a impugnante que parte dos valores exigidos através dos AIOP nº 51.024.120-4 e nº 51.024.121-2, que correspondem à contribuição da empresa e do segurado contribuinte individual incidente sobre os valores pagos aos Conselheiros da impugnante, foi recolhida, conforme se depreende dos comprovantes que anexa (doc.04), que demonstram o regular recolhimento de grande parte desta contribuição exigida, relativa ao exercício 2009. Transcreve ainda na impugnação trecho do REFISC: “a despeito de não estar declarado em GFIP, existiriam recolhimentos em Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS) relativos àqueles valores. De fato, em alguns meses (não todos) o valor recolhido em GPS suplanta aquele declarado como devido em GFIP; mas não há como asseverar nesse sentido, já que o valor não é plenamente compatível com o aqui identificado a esse título.” Requer ainda a produção de prova pericial com o intuito de demonstrar o pagamento parcial do montante exigido nos AIOP lavrados e também a concessão de prazo para apresentação do restante dos documentos comprobatórios, a teor do disposto no art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72.

Inicialmente, quanto a frase acima transcrita, ela o foi parcialmente, já que quando comparada com o que a fiscalização registrou no REFISC, tem-se que o correto texto é que a empresa, através do Sr. Ricardo Machado, do Departamento de Gestão de Pessoas, “asseverou que, a despeito de não estar declarado em GFIP, existiriam recolhimentos em Guia de Recolhimento da Previdência Social (GPS) relativos àqueles valores.” Não é a fiscalização que se expressa desta forma como quis a impugnante asseverar na sua defesa, o fisco apenas registra no REFISC a informação trazida pela empresa. Tudo de acordo com o REFISC e a confirmação da fiscalização na sua informação fiscal de fls. 838 a 844.

Quanto aos recolhimentos apresentados pela impugnante como Doc. 04 anexos à sua impugnação, tem-se que algumas GPS juntadas apontam código de recolhimento 2631, que refere-se à retenção de 11% sobre as notas fiscais de prestação de serviços, retenção sofrida por empresas quando prestam serviços mediante cessão de mão de obra, conforme dispõe o art. 31 da Lei nº 8.212/91, não se relacionando, salvo retificação dessas GPS, com as contribuições aqui lançadas. No entanto, independente até desta constatação, o que impede de se considerar os valores recolhidos e os deduzir dos montantes lançados é a falta de vinculação em GFIP desses valores com o correspondente fato gerador de contribuições previdenciárias.

A auditoria fiscal afirma que, de fato, em alguns meses, o valor recolhido em GPS suplanta o valor declarado como devido em GFIP, mas que a empresa devidamente intimada a apresentar esclarecimentos acerca desses recolhimentos a maior e intimada a apresentar GFIP retificadora informando a que fato gerador se referia esta contribuição recolhida, mesmo tendo tido lapso de tempo grande para fazê-lo, ficou-se inerte, ou seja, não apresentou nem esclarecimentos nem novas GFIP que

poderiam eventualmente levar à auditoria fiscal a aproveitar e deduzir os recolhimentos em discussão, conforme dispõe o art. 463, § 5º da Instrução Normativa - IN RFB nº 971/2009, transcrito no próprio REFISC, e de acordo com o que a fiscalização lá dispôs.

O não aproveitamento destes recolhimentos foi decisivamente determinado na manifestação da fiscalização através de sua informação fiscal de fls. 838 a 844, que no fundo, reproduz seu entendimento trazido no REFISC. De fato, não havendo vinculação entre fato gerador de contribuição previdenciária declarada como devida e a recolhida, não há que se falar em se deduzir esses valores dos efetivamente lançados através nos AIOP que compõem este processo. E, se esses recolhimentos referem-se às contribuições incidentes sobre a remuneração dos Conselheiros da impugnante, que razão tem a empresa em não declarar esses contribuintes corretamente em GFIP e, desta forma, vinculá-los aos recolhimentos? A declaração de todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias em GFIP é obrigação da empresa conforme dispõe o art. 32, inciso IV, da Lei nº 8.212/91, combinado com o art. 225, inciso IV, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99. Desta forma, se de fato os recolhimentos apresentados referem-se aos Conselheiros da impugnante, nenhuma dúvida existe que estes deveriam estar declarados em GFIP e assim ocorrer a respectiva vinculação de valores devidos declarados com os recolhidos. Apesar de intimada para tal a empresa não retificou suas GFIP. Não há como se acatar suas pretensões em se reconhecer que esses recolhimentos possam ser deduzidos dos lançamentos efetuados.

Quanto à produção de prova pericial requerida pela defendente, para que sejam respondidos os quesitos apresentados pela impugnante, tem-se que:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

No presente caso, tem-se que a perícia requerida é prescindível. Isto porque a própria fiscalização, durante o procedimento desenvolvido junto à autuada, intimou a empresa a proceder aos esclarecimentos necessários relativamente aos recolhimentos cujos valores suplantam os declarados em GFIP como devidos ou então retificar suas GFIP. E mais. Para que estes valores possam ser aproveitados pela empresa e que comprovem a que se referem, reforçando o já disposto acima, necessário se faz que as GFIP estejam com os respectivos fatos geradores declarados, havendo desta forma o “travamento” nos sistemas da Receita Federal do Brasil - RFB entre informações de valores devidos declarados e os pagos. Também esta retificação de GFIP teve a empresa

autuada oportunidade de fazer, durante o procedimento fiscal, já que intimada para tal, conforme se depreende do REFISC e também depois de concluído, trazendo essa informação na defesa apresentada.

Desta forma, o quesito 1 – Os pagamentos de contribuição previdenciária descritos no Doc.04 correspondem a quais fatos geradores? – De acordo com já amplamente disposto anteriormente, quem deveria ter trazido aos autos as informações indagadas junto com sua impugnação era a empresa. Também o quesito 2 e o 3, quem deve declarar o que foi pago a título de contribuição previdenciária relativa aos honorários de Conselheiros é a empresa, ela deve trazer provas efetivas a que se referem esses pagamentos, e não fazer questionamentos que estão na sua esfera de competência ter conhecimento e comprovar. No presente caso, bastava a empresa declarar em GFIP o fato gerador relativo à remuneração dos Conselheiros e comprovar o pagamento das respectivas contribuições. Não agiu assim, não declarou os fatos geradores em GFIP, que é o instrumento hábil para a empresa declarar todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e vincula-los aos seus recolhimentos, e, desta forma, não há que se acatar o requerimento de perícia efetuado.

Já quanto ao pleito para que seja concedido à empresa prazo para apresentação dos demais comprovantes, a teor do art. 16, §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72, exatamente este dispositivo legal citado é quem determina as condições que devem estar presentes para que seja possível a apresentação de prova documental após o prazo legal, e, no presente caso, não se verificam esses requisitos, indefere-se, portanto, o pleito da impugnante.

Vejamos:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior

Da Participação nos Lucros e Resultados – PLR paga aos diretores.

Dispõe a impugnante que o pagamento de PLR a diretores tem seus valores fixados na Ata da Reunião Ordinária do Conselho de Administração, de 25/06/2007, transcrevendo item da Ata que trata do tema. Aduz ainda que a PLR está diretamente ligada aos resultados da empresa, nos exatos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, assim, considerar devida a contribuição previdenciária sobre a PLR seria desvirtuar a natureza jurídica deste mandamento constitucional.

Não procedem suas argumentações.

Isto porque, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, relaciona os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, entre os quais se destaca, aquele previsto em seu inciso XI, “participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei”. Pela leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados no art. 7º, se nota que os mesmos pertencem somente aos segurados empregados, pois administradores eleitos por Assembléias das Companhias, por exemplo, segurados contribuintes individuais, não possuem os direitos citados nos seus incisos, ou seja, que o constituinte, ao utilizar o termo “trabalhadores”, no caput do art. 7º, referiu-se à espécie empregado. O artigo 218, parágrafo 4º da CF/1988 ratifica esse entendimento, especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados.

A CF/88, em seu art. 7º, inciso XI, retirou de forma expressa a natureza salarial da participação, sendo esta, entretanto, uma norma de eficácia limitada, que dependia da edição de uma lei ordinária, à qual cabia regulamentar esse dispositivo constitucional. Dessa forma, a Lei nº 8.212/91, em obediência ao preceito constitucional, dispõe, em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, que não integra o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica e, do mesmo modo, o Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, estabeleceu, em seu artigo 214, parágrafo 9º, inciso X, que não integra o salário-de-contribuição: a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Assim, esses dispositivos reproduzem a previsão constitucional de que a participação nos lucros ou resultados da empresa é desvinculada de caráter remuneratório, desde que paga na forma da lei específica que vier a regulamentá-la. O disposto no Decreto ratifica o entendimento do constituinte de que os direitos sociais previstos no artigo 7º destinam-se aos trabalhadores empregados.

(...) omissis

Neste diapasão, temos que o CTN determina:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

Desta forma, não havendo previsão legal explícita que determine a não incidência de contribuição previdenciária sobre a PLR paga a administradores – contribuintes individuais, correto o procedimento adotado pela fiscalização quando lança os valores cobrados aqui a este título.

Observe-se ainda que o que foi regulamentado através da Lei nº 10.101/2000, refere-se apenas aos segurados empregados, esta lei não abrange os contribuintes individuais, conforme se depreende das determinações contidas, entre outros, no art. 2º da citada Lei, linha de entendimento que segue este julgador, diferentemente da posição adotada na decisão por maioria do CARF, trazida pela impugnante às fls. 777 a 781. Registre-se que esta argumentação acerca da decisão do CARF foi trazida pela autuada aos autos intempestivamente, uma vez que não era esse o tema passível de abordagem naquela sua manifestação.

05 - No presente caso adoto como razões de decidir o voto da I. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo no Ac. 9202-008.338 de 20/11/2019, replicado em meu voto no Ac. 9202- 009.762 j. 24/08/2021 em que peço vênia para sua transcrição, verbis:

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

‘Da participação nos lucros ou resultados dos diretores/administradores

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

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

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um

particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

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

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

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

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

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

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de

empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

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

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

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

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

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

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

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

Aquela lei, em seu artigo 152 e parágrafos, estabeleceu somente normas sobre a forma de remuneração dos administradores das Sociedades por Ações, não versando, assim, sobre a incidência das contribuições em

comento. Cumpre lembrar, aliás, que o RE nº 569.441/RS, j. 30/10/2014, firmou a Tese de Repercussão Geral nº 344 (de observância obrigatória para este Colegiado por força do art. 62 do RICARF):

Incidência contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988.

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

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

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei nº 6.404/76. Contribuição previdenciária. Natureza jurídica da verba. Ausência de repercussão geral. Questão infraconstitucional.

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

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

(negritei)

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

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

Assim, resta patente que os valores pagos a diretores não empregados estão sujeitos à incidência das Contribuições Previdenciárias, já que não alcançados pela prerrogativa do art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991.

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

Acórdão nº 2201-004.830, de 16/01/2019

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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

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

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

Acórdão nº 2201-004.804, de 04/12/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS *Período de apuração: 01/01/2005 a 31/07/2006* **PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.**

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

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

Acórdão nº 2301-004.748, de 12/07/2016

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS *Período de apuração: 01/01/2009 a 31/10/2009 (...)* **CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.**

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

A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária. Recurso Negado

Acórdão nº 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos nº 2301-005.275, de 09/05/2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

(...)

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

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias. A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária 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.

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

Acórdão nº 9202-007.871, de 22/05/2019:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

[...]

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

Os valores pagos a diretores não empregados, na forma do art. 158 da Lei 6.404/1976, estão sujeitos às contribuições previdenciárias e de terceiros, posto que inexistente norma que lhes conceda isenção. A Lei 10.101/2000 regulamenta o pagamento de participação nos lucros ou resultados a trabalhadores vinculados a empresas na condição de empregados e não serve como base para isentar de contribuições previdenciárias valores pagos a esse título quando destinados a outras espécies de segurados da Previdência Social.

Acórdão nº 9202-007.609, de 26/02/2019

(...)

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

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

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

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Acórdão nº 9202-007.027, de 20/06/2018

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

[...]

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91. Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

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

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

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

Das demais verbas – ocupantes de cargos comissionados.

Dispõe a impugnação que, conforme documento juntado aos autos (Doc. 05), estaria comprovado o regular recolhimento das contribuições previdenciárias devidas relativas aos segurados empregados lotados em cargo de livre nomeação e exoneração, referentes às competência

01/2009 e 13/2009 (décimo terceiro salário), junta relatório SEFIP com os nomes dos segurados.

A alegação da impugnante é genérica e o relatório anexado não comprova que a empresa declarou e recolheu corretamente as devidas contribuições previdenciárias relativas aos segurados empregados em questão, conforme detalhadamente e de forma clara explicita a fiscalização no REFISC, onde constam todas as verbas consideradas como base de cálculo das contribuições lançadas e a situação fática verificada em cada caso. Registre-se ainda que o relatórios anexados apenas demonstram que os segurados empregados estão na GFIP, no entanto, nem toda a remuneração destes segurados empregados foi declarada como explicitado de forma clara pela fiscalização, e, portanto, corretamente o fisco lançou as respectivas contribuições devidas.

Da anulação do AIOP nº 51.024.122-0 e 51.024.123-9– Contribuições devidas a terceiros: INCRA, SEBRAE e Salário Educação.

Dispõe a impugnante que essas contribuições tem como base de incidência a remuneração dos segurados empregados, e que, conforme foi demonstrado no item II.1.3 da sua impugnação, aqui abordado sob o título “Das demais verbas – ocupantes de cargos comissionados”, as respectivas contribuições exigidas foram regularmente recolhidas. Não procede essa sua alegação, já que de acordo com o disposto no referido tópico deste Voto, não houve qualquer comprovação neste sentido, sendo totalmente procedentes os lançamentos efetuados cuja base de cálculo foram as remunerações não declaradas em GFIP de segurados empregados que ocuparam cargo em comissão, todos identificados no REFISC, conforme amplamente explicitado pela fiscalização.

Com relação às disposições da empresa de que as contribuições destinadas à entidade terceira INCRA estariam com sua exigibilidade suspensa em decorrência da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 98.00.08899-7, conforme Carta Narratória juntada aos autos (Doc. 06), onde se constata que o TRF – 4ª Região deu provimento parcial à apelação da impetrante, reconhecendo seu direito a ter restituídos/compensados os recolhimentos a título de FUNRURAL e INCRA a partir de determinada data, mas em nenhum momento existe determinação sobre a inexigibilidade da cobrança dessas contribuições. O STJ negou provimento aos Recursos Especiais interpostos pelas partes. Diante da documentação juntada aos autos, não se constata que a exigibilidade da cobrança das contribuições ao INCRA esteja afastada. Não se pode acatar o pretendido pela autuada.

Na manifestação da empresa às fls. 857 a 861, posteriormente à sua ciência do contido na Informação Fiscal de fls. 838 a 844, ela apenas reitera sua alegação de que o referido Mandado de Segurança – MS torna indevida a cobrança da contribuição destinada ao INCRA, e repete

a juntada da Carta Narratória. Assim, mesmo tendo conhecimento da manifestação fiscal que dispõe sobre a não existência de determinação explícita nesse sentido na Carta Narratória juntada, a empresa nada mais juntou aos autos que comprovasse sua alegação, a sentença prolatada no MS ou qualquer documento que fosse taxativo em favor da sua pretensão. E ainda dispõe que a continuação da utilização do código de terceiros 0067 em GFIP (que confirma ser a empresa contribuinte do INCRA) mesmo após o trânsito em julgado da decisão no citado MS “deu-se por equívoco, erro material que pode ser sanado a qualquer momento, diante da comprovação que a exação é inexigível.” Alega que pode sanar, mas não o faz, não retifica suas GFIP, e, se de fato fosse como alega a empresa, não estaria aguardando a comprovação de que a exação é inexigível, ela já o seria por determinação judicial. Desta forma, por todo o explicitado, claro está que são exigíveis as contribuições destinadas ao INCRA, correto o lançamento efetuado.

Da anulação do AIOA nº 51.014.118-8 e 51.024.119-0. Da multa de 75%.

Aduz a impugnante que os AIOA em referência devem se anular uma vez que os comprovantes juntados aos autos demonstram que o recolhimento das contribuições deu-se de forma regular, pelo que as multas não tem razão de ser.

Não se deve acatar essa disposição.

Observe-se que os dois Autos de Infração lavrados referem-se ao descumprimento de obrigações acessórias, infração à legislação previdenciária, tendo sido lavrados os Auto de Infração de Obrigações Acessórias – AIOA; não se referem à inadimplência de contribuições previdenciárias devidas, essas lançadas através dos respectivos Auto de Infração de Obrigações Principais – AIOP. Desta forma, a lavratura de AIOA independe do regular recolhimento de contribuições previdenciárias devidas, o que, diga-se de passagem, não se constatou, já que refere-se ao descumprimento de obrigações acessórias, determinadas em lei e devidamente descritas no REFISC e na folha de rosto dos respectivos AIOA, não sendo procedente a argumentação trazida pela defendente.

Relativamente aos dois outros AIOA lavrados nesta mesma ação fiscal e que integram o presente processo, AIOA Debcad nº 51.014.120-0 e nº 51.014.119-6, nenhuma argumentação específica foi trazida aos autos.

No que diz respeito especificamente ao caráter confiscatório da multa de ofício de 75% aplicada nos AIOP conforme acima disposto, não se pode acatar esta tese.

A argumentação de que a Constituição Federal proíbe o confisco, não prospera, eis que a vedação constitucional ao confisco, antes de tudo, é dirigida ao legislador ordinário, que deve respeitá-la no processo de

elaboração legislativa, cabendo às autoridades administrativas o papel de aplicar as determinações legais emanadas dos poderes competentes e zelar pelo cumprimento das obrigações tributárias por parte dos contribuintes. O lançamento é uma atividade vinculada e obrigatória, não cabendo juízo de valor quanto a este suposto aspecto alegado pela impugnante.

Assim, estando a multa aplicada expressamente previstas em lei, mesmo que o contribuinte entenda que seus valores sejam confiscatórios ou exacerbados, não cabe a este órgão julgador afastá-las, ou mesmo reduzi-las, já que a Administração Pública está vinculada à Lei, e não pode deixar de aplicá-la, sob pena de violação do Princípio da Legalidade.

06 - Complementando o assunto sobre a multa de mora e juros a multa está totalmente prevista legalmente enquanto os juros na forma da sumula Carf nº 108 está prevista a sua aplicação que está assim redigido: *incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Conclusão

07 - Diante do exposto, conheço e nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso