



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.722375/2015-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-010.473 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2023
Recorrente ELETROSUL CENTRAIS ELETRICAS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados de administradores não empregados não se confundem com a participação para a empregados e integram o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária. Devendo observar regramento específico contido na Lei das SA.

MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA 01 CARF.

A multa de ofício abarca todas as rubricas e não unicamente os valores vinculados ao GILL-RAT e Contribuição a Terceiros. Deixou-se (vide Súmula CARF n. 01) de apreciar as matérias coincidentes com as discutidas na esfera judicial e, sobre as rubricas restantes, a aplicação é em percentual que não deve englobar os valores retirados dos autos. A penalidade cominada tem por base o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96. Tratando-se, portanto, de multa fixada por lei e, considerando ser o lançamento ato vinculado, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, fica vedado a Administração Pública negar-lhe aplicação.

INTIMAÇÃO EM NOME DO PROCURADOR. PROCURADOR NÃO ADVOGADO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 110

Ainda que o procurador indicado pelo contribuinte não se trate de “advogado”, interpreto de forma teleológica entendimento firmado pela Súmula CARF nº 110, Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o processo de lançamentos de contribuição previdenciária, formalizados por meio dos seguintes autos de infração: n. 51.067.212-4: contribuição patronal (código de receita 2141), inclusive a destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT, código 2158), n. 51.067.213-2: contribuição do segurado (código de receita 2096); e n. 51.067.214-0: contribuições destinadas a outras entidades, os denominados "Terceiros" (INCRA, SEBRAE e Salário Educação).

As contribuições lançadas incidem sobre os valores de remunerações relativas a: a) Contratos de patrocínio de associações desportivas, b) Participação nos lucros e resultados (PLR) paga a diretores não-empregados, e c) Outras contribuições incidentes sobre fatos geradores - para os quais somente a contribuição destinada ao FPAS foi judicializada.

Em 07/08/2015 a Receita Federal do Brasil, através do **Termo de Ciência de Lançamentos e Encerramento de Procedimento Fiscal**, certificou a contribuinte da lavratura do Auto de Infração DEBCADs n. 51.067.212-4, no montante de R\$ 1.812.835,45; n. 51.067.213-2, no montante de R\$ 869,11 e n. 51.067.214-0, no montante de R\$ 522.383,29.

Em 09/09/2015 a contribuinte apresentou **impugnação parcial** (fls.1.108 a 1.125), alega o contribuinte:

a) que acata o levantamento referente as contribuições incidentes sobre os contratos de patrocínio das associações desportivas. Para tanto, informa que liquidou o referido débito com o benefício da redução da multa de 50%, totalizando o importe de R\$ 972.955,50, restando um valor residual no Debcad 51.067.212-4, referente as contribuições incidentes sobre a PLR e GILRAT e Terceiros;

b) O artigo 12 da Lei 10.101/2000 do referido diploma, em consonância com o art. 72, inciso IV da Constituição Federal, regula a participação nos lucros ou resultados dos trabalhadores. Destaca que o art. 11 da Lei 8212/1991 considera trabalhadores todas pessoas físicas que prestam serviços, com ou sem vínculo empregatício. Nesse sentido, os diretores não empregados estariam alcançados pelo conceito de trabalhador, na condição de avulso (art. 12, VI da Lei de Custeio) e, portanto, podendo ser contemplados com o PLR. Destaca que o pagamento em debate não se destina a retribuir o trabalho, tratando-se de ganho não habitual, não alcançado pelo conceito de salário de contribuição de que trata o art. 28 da Lei orgânica da Previdência.

c) Aponta que embora as contribuições destinadas ao GILRAT e Terceiros não terem sido alcançadas pela primeira demanda judicial (Processo nº 5000644-

17.2012.404.7200/SC), mas ajuizada de maneira apartada desta, possuem natureza acessória a discussão do fato gerador principal (contribuição patronal sobre as verbas isentas), tendo, por conseguinte, o mesmo conceito. Acrescenta que replicará os mesmos elementos argumentativos da ação judicial a fim de que seja seguido os trâmites administrativos até que perca seu objeto pelo desenlace do trânsito em julgado da matéria debatida em juízo. Para tanto, destaca que o STJ pacificou a tese de que não há incidência de contribuição sociais, inclusive as destinadas ao GILRAT e Terceiros, sobre os valores pagos no período que antecede a concessão do auxílio-doença e auxílio-acidente e sobre o terço constitucional de férias, pois se tratam de ganhos eventuais, possuindo caráter indenizatório (sem natureza de contraprestação do trabalho).

d) Insurge contra a exigência da multa de natureza punitiva, na ordem de 75% do valor do tributo, visto que ela afronta os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não confisco.

e) por fim, requer a extinção/reforma/suspensão do crédito tributário, baseada nos princípios do não confisco e da capacidade contributiva.

O **Acórdão n. 109-006.441 DRJ 09** (fls. 1.427 a 1.434) manteve o crédito tributário e determinou a apropriação dos pagamentos referente a matéria não impugnada e que fossem tomadas as providências em relação aos levantamentos discutidos judicialmente.

A matéria não impugnada corresponde ao levantamento PA - Patrocínio Associações Desportivas, código de receita 2141, lançado no Auto de Infração n. 51.067.212-4. Os pagamentos efetuados (fls. 1.126 a 1.173) foram alocados aos créditos tributários conforme extrato (fls. 1.283 a 1.296).

Os valores lançados nos levantamentos GR e TR, devido à concomitância da discussão administrativa com a discussão judicial na ação n. 5013247-20.2015.4.04.7200, foram para novo processo.

A Companhia de Geração e Transmissão de Energia Elétrica do Sul do Brasil – Eletrobrás CGT Eletrosul, que se apresenta como incorporadora da Empresa Eletrosul Centrais Elétricas S/A, interpôs **Recurso Voluntário** (fl. 1.438 a 1.449), e que aduz:

a) Inicialmente pede intimação na pessoa do procurador da empresa.

b) Quanto à PLR paga a diretores não empregados, entende que a isenção não teria aplicabilidade apenas para segurados empregados (com vínculo empregatício), pois de acordo com o art. 11, parágrafo único, “c”, que trata da composição das receitas para fins de fomentação previdenciária, não existe distinção entre os que possuem vínculo empregatício dos que não possuem. E os pagamentos a título de PLR não são parte contributiva para a Previdência Social, já que não preenche as características necessárias de salário de contribuição.

c) Com relação a multa, alega que o processo judicial ainda não se encontra julgado, e o erário público não pode querer penalizar um fato sobre o qual não se tem ainda a decisão final do mérito. Também cita o princípio do não confisco e propõe multa justa de 20%.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 2201-010.473 - 2ª Sejl/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 11516.722375/2015-25

Voto

Conselheiro Fernando Gomes Favacho, Relator.

Admissibilidade

Verifico a tempestividade do Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte, tendo em vista que a ciência do Acórdão ocorreu em 16/07/2021, e o protocolo do questionamento, em 13/08/2021.

Participação nos Lucros e Resultados

Quanto à PLR paga a *diretores não-empregados*, entende o contribuinte que a isenção não teria aplicabilidade apenas para segurados empregados (com vínculo empregatício), pois de acordo com o art. 11, parágrafo único, “c” da Lei 8.212/1991, que trata da composição das receitas para fins de fomentação previdenciária, não existe distinção entre os que possuem vínculo empregatício dos que não possuem.

A 1ª instância fixou a diferença entre diretores não-empregados e empregados, para efeitos da isenção contida na Lei 8.212/1991, com os seguintes motivos:

a) o artigo 3º da Lei 8.212/1991 é expresso no sentido de que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer *empregado*, não sendo, portanto, em relação a *qualquer trabalhador*.

b) Para que a parcela relativa à Participação nos Lucros e Resultados não integre o salário de contribuição, por força do inciso XI do artigo 72 da Constituição Federal e da alínea “j” do § 92 do artigo 28 da Lei 8212/1991, a empresa deve cumprir as exigências da norma infraconstitucional contida na Lei 10.101/2000:

Art. 22. 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.

Portanto, a PLR, sem incidência de contribuições previdenciárias, não é um benefício destinado a diretores não empregados, posto o artigo 22 da Lei 10.101/2000 dispõe de forma textual a respeito da **necessidade de convenção ou acordo coletivo**, sendo certo que estes são instrumentos de negociação específicos entre sindicato patronal e empregados (*vide* fl. 1.431).

c) a Lei 8.212/1991, ao fazer distinção entre *diretor empregado* e *não empregado*, classifica-os, respectivamente como segurado empregado e contribuinte individual. Cito:

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

I - como **empregado**:

a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como **diretor empregado**; (...)

V - como **contribuinte individual**: (...)

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;

O tema da tributação da PLR é recorrente no CARF. Trago aqui considerações e pesquisa de de Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, titular deste Conselho (Revista Consultor Jurídico, *Quem são os "trabalhadores" do artigo 7º da CF? PLR e diretores não empregados*, 16/11/2022).

São precedentes da tese de que os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros são base das contribuições previdenciárias: Acórdão nº **9202-010.029**, cons. rel. Pedro Paulo Pereira Barbosa, redator designado cons. Marcelo Milton da Silva Risso, sessão de 31 out. 2021 (por maioria); Acórdão nº **9202-009.925**, cons. rel. PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, sessão de 23 de set. de 2021 (por maioria).

Por outro lado, são precedentes pela isenção do PLR de diretores não-empregados: Acórdão nº **9202-008.338**, cons. rel. Maria Helena Cotta Cardozo, sessão de 20 de nov. de 2019 (voto de qualidade); Acórdão nº **9202-007.607**, cons. rel. Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira, sessão de 26 fev. 2019 (voto de qualidade); Acórdão nº **9202-007.870**, cons. rel. Ana Paula Fernandes, redator designado cons. Mário pereira de pinho filho, sessão de 22 maio de 2019 (voto de qualidade), Acórdão nº **9202-010.354**, cons. rel. Marcelo Milton Da Silva Risso, redator designado cons. Carlos Henrique De Oliveira, sessão de 24 de ago. de 2022 (desempate pró-contribuinte).

Os que entendem estar *diretores não empregados* abarcados no conceito de *trabalhadores* do art. 7º da CF aduzem que não se quis diferenciar trabalhadores na Constituição, e que, numa interpretação teleológica, o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento de metas e resultados da empresa. Aqui a interpretação é histórica e teleológica.

Entendida como isenção, cabe observar a regra hermenêutica do CTN, e por isso fico com a tese da interpretação restritiva contida: Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: II - outorga de isenção.

Sigo, no caso, o pensamento exposto em diversos julgados desta Turma. Cito como referência o Processo n. 16539.720002/2017-37:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ADMINISTRADORES. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. Os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados de administradores não empregados não se confundem com a participação para a empregados e integram o salário de contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária. Devendo observar regramento específico contido na Lei das SA.

Carlos Alberto do Amaral Azeredo – Relator. (Rodrigo Monteiro, redator, concorda com o relator neste ponto)

(fl. 32) Valores pagos a diretores a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR Infração CIG

Sustenta o recorrente que o dispositivo constitucional que trata de PLR não limita tais valores aos empregados, já que prevê que a benesse alcança os trabalhadores em geral. Afirma que, ao contrário das conclusões da Autoridade fiscal, a não aplicabilidade da Lei nº 10.101/00 aos lucros e resultados pagos a diretores não empregados e/ou administradores em razão de preceito específico contido na Lei 6.404/76, leva à consequência de incidir tributação previdenciária sobre uma base fora do campo de incidência, por não ser rendimento decorrente do trabalho.

Não sendo este o entendimento, ainda assim não haveria incidência de tributação, já que se trata de valor pago de forma eventual.

Ora, o que está em debate no presente tema é a velha discussão sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre a Participação no Lucros concedida a administradores.

Há quem entenda, por questões de isonomia, que não. Afinal, o administrador seria uma espécie do gênero trabalhador. Há quem entenda que sim, em razão da existência de regramento próprio para tais profissionais.

Sobre o tema, relevante tratarmos da legislação correlata:

A Lei 8.212/91

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

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

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

Como se vê, a alínea J do art. 28 limita a exceção à previsão em lei específica, que, neste caso, é a Lei 10.101, de 19/12/2000, que regula o disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, assim dispondo:

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

Pela leitura dos excertos acima, constata-se que a exclusão do conceito de salário de contribuição alcança apenas aqueles que mantenham vínculo de emprego com a empresa, não beneficiando os contribuintes individuais.

Por outro lado, a Lei 6.404/76, lei das sociedades por ações, assim dispõe:

Art. 152. A assembleia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza verbas de representação,

tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Assim, vê-se que os administradores têm suas possibilidade de participação nos lucros definidas em lei específica para as sociedades por ações e para a sua condição de dirigente da instituição.

Desta forma, estender aos administradores o benefício da Lei 10.101/2000, ao contrário de impor algum tratamento igualitário, importaria a criação de tratamento ainda mais desigual, pois os empregados não têm direito à participação nos lucros ou as benesses contidas no art. 152 da 6.404/76.

Ademais, dar a estes profissionais a possibilidade de definir, sem qualquer controle prático, aquilo que terão direito de receber a título de PLR, seria extirpar a força normativa e reconhecer sem qualquer utilidade os termos e limitações estabelecidos pelo art. 152 da Lei das SA, que visa, em particular, proteger os acionistas da empresa e o interesse público, representado pela estabilidade e confiança do mercado de capitais, um dos pilares da economia do país.

Assim, nada a prover no presente tema.

Multa

Com relação a multa, alega que o processo judicial ainda não se encontra julgado, e o erário público não pode querer penalizar um fato sobre o qual não se tem ainda a decisão final do mérito:

(fl. 1. 447) Conforme se destaca no texto acima, fica mantida a cobrança da multa de ofício em 75% aplicada sobre os valores previdenciários de GILRAT e SAT cujo ingresso processual ocorreu com a ação de repetição de indébito, processo nº 5013247-20.2015.4.04.7200/SC, sobre as mesmas rubricas do processo original de nº 5000644-17.2012.4.04.7200/SC, e que inconformados com a presente cobrança, destacamos:

Com relação a multa, podemos destacar a indignação desta contribuinte, quanto a aplicação da mesma, uma vez que o processo judicial ainda não encontra-se julgado, ou seja, como o erário público quer penalizar um fato sobre o qual não se tem ainda a decisão final do mérito. Ainda não existe a constituição definitiva da autuação, uma vez que o fato principal encontra-se suspenso enquanto aguarda pela decisão.

Sobre isto, cabe a explicação de que a multa de ofício abarca todas as rubricas e não unicamente os valores vinculados ao GILL-RAT e Contribuição a Terceiros. Deixou-se (*vide* Súmula CARF n. 01) de apreciar as matérias coincidentes com as discutidas na esfera judicial e, sobre as rubricas restantes, a aplicação é em percentual que não deve englobar os valores retirados dos autos.

A penalidade cominada tem por base o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/96. Tratando-se, portanto, de multa fixada por lei e, considerando ser o lançamento ato vinculado,

nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, fica vedado a Administração Pública negar-lhe aplicação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

O contribuinte também cita o princípio do não confisco e propõe multa justa de 20%.

A penalidade cominada tem por base o art. 44, inciso I, da Lei 9.430/1996. Tratando-se, portanto, de multa fixada por lei e, considerando ser o lançamento ato vinculado, nos termos do art. 142, parágrafo único do CTN, fica vedado a Administração Pública negar-lhe aplicação.

No que diz respeito à multa aplicada, afirma que ela tem caráter confiscatório e que, por isso, afronta o princípio da proporcionalidade. Ainda assim, razão não assiste a Recorrente, pois o CARF não é competente para apreciar a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), motivo pelo qual não pode afastar a exigência de multa, ao argumento de confiscatoriedade:

Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nada obstante ao inconformismo do contribuinte, não se pode perder de vista que a empresa é obrigada a recolher as contribuições previdenciárias a seu cargo. Na hipótese de contribuições não pagas ou pagas em atraso, o devedor sujeitar-se-á a juros e multas, ambos de caráter irrelevável.

É irrelevante pesquisar se o contribuinte agiu ou não com intenção de lesar o fisco, bastando para caracterização do cometimento da falta a ocorrência da conduta objetivamente considerada. Vale destacar que caso restasse configurada o elemento subjetivo, caracteriza pela presença da sonegação, fraude ou conluio, a multa aplicada alcançaria o patamar de 150% e não 75% como lhe foi imputado (infração de caráter objetivo), nos termos da Lei 9.430/1996.

Intimação em nome do procurador

Ainda que o procurador indicado pelo contribuinte não se trate de “advogado”, interpreto de forma teleológica entendimento firmado pela Súmula CARF nº 110, Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018: *No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.* (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Ante o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Gomes Favacho