



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.723016/2014-12
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-010.536 – 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: 01/01/2010 a 30/11/2011

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.

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.

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

A participação nos lucros e resultados paga a diretores não empregados tem a natureza de retribuição pelos serviços prestados à pessoa jurídica, ensejando a incidência de contribuição previdenciária, por não estar abrangida nos termos da Lei nº 10.101/00.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso, exceto da alegação de inconstitucionalidade, e, na parte conhecida, 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. 1.186/1.197) em face do V. Acórdão de e-fls. 1.163/1.174, 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 relacionada a pagamentos de honorários aos membros do Conselho Administrativo e do Conselho Fiscal, não declarados em GFIP; pagamentos a título de participação nos Lucros ao Diretor Presidente e Diretores, na condição de não empregados; bem como diferença de honorários pagos aos Diretores na competência 06/2010.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECOLHIMENTOS ANTES DO INÍCIO DA AÇÃO FISCAL. GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES À PREVIDÊNCIA SOCIAL (GFIP). PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS A DIRETORES NÃO EMPREGADOS. MULTA. REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS (RFFP).

Recolhimentos antes do início da ação fiscal, com os correspondentes fatos geradores declarados em GFIPs depois do procedimento fiscalizatório, não produzem efeitos, dado a perda da espontaneidade e de não se caracterizar erros de fato a afastar o lançamento de ofício.

A Lei nº 10.101, de 2000, não é extensiva a diretores não empregados.

Ao julgador administrativo não compete afastar a aplicação da multa com fundamento em inconstitucionalidade de lei.

Quando a imputação de crime, em tese, não diz respeito ao lançamento, mas somente a RFFP, não cabe ao julgador se pronunciar.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

03 – Foi excluído do lançamento a matéria sobre a diferença de honorários da competência de 06/2010 havendo a comprovação por parte do contribuinte. (parte do voto: “Às fls. 773/774, a diligência fiscal excluiu o levantamento DI – Diretores, que tinha apurado diferença de honorários aos diretores na competência 06/2010, informando ter incorrido em equívoco na apuração.” 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 a adoto como razões de decidir com alguns comentários a respeito de minha autoria e nesse ponto nego provimento ao recurso, *verbis*:

“A empresa impugnante, em relação aos recolhimentos previdenciários para os membros do Conselho Administrativo e Fiscal, e depois de conhecer da diligência fiscal, volta a juntar comprovantes de pagamento da cota patronal, retenções sobre as remunerações dos Conselheiros, e as correspondentes GFIPs retificadas.

Os documentos juntados, às fls. 786/1158, agora quando do aditamento de defesa, complementam os já apresentados, às fls. 540/748, quando da impugnação inicial.

Analisando os documentos juntados, vê-se que as GFIPs foram enviadas em 03/11/2015, quando do aditamento da impugnação, e não antes do início da auditoria fiscal, que se deu em 14/04/2014, o que não se pode aproveitar da denúncia espontânea do artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN, em relação às remunerações dos Conselheiros.

Já os recolhimentos poder-se-iam aproveitar, ainda que os fatos geradores não estivessem declarados em GFIPs, mas na vigência do artigo 457 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13/11/2009, revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.477, de 03/07/2014, com efeito, portanto, da revogação, antes das autuações, que são de outubro de 2014.

Então, para que se pudessem caracterizar erros de fato, e o aproveitamento de recolhimentos, as correções em GFIPs deveriam ter ocorridas quando da auditoria fiscal, conforme permite o § 5º do artigo 463, da também Instrução Normativa RFB 971, de 2009.

Não sendo essa a hipótese, não se verificará possíveis recolhimentos sobre as remunerações dos Conselheiros, uma vez que não ficou caracterizada a denúncia espontânea e nem erros de fato nas declarações em GFIPs a afastar o lançamento de ofício.

Nessa situação, os recolhimentos previdenciários não declarados em GFIPs ficam caracterizados como possíveis indébitos tributários, e não como satisfação de obrigação principal relacionada à remuneração dos Conselheiros Administrativos e Fiscais.

Fica observado, todavia, que a empresa poderá requerer, junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição, o

procedimento de compensação de ofício, segundo a Seção VII do Capítulo V da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012, e que se dá após o pedido de restituição de contribuições indevidas ou a maior do que devidas.

Com essas considerações, apenas se verificará a não obrigação da empresa em relação a declarar, em GFIPs, contribuições a cargo dos segurados quando o recolhimento já é feito sobre o teto máximo do salário de contribuição em outras empresas.

Assim, fica mantido o levantamento CA – Conselho de Administração e o levantamento CF – Conselho Fiscal, formalizados no Auto de Infração - AI de nº 51.055.558-6, e revisto o levantamento SE – Segurados, formalizado no AI de nº 51.055.559-4, quando as declarações de múltiplos vínculos, apresentadas em defesa, estejam conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, a seguir feito.

COMPETÊNCIA 01/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 5.719,36;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$5.719,36 - 242,00 = 5.477,36$

COMPETÊNCIA 02/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 5.719,36;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas

que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$5.719,36 - 242,00 = 5.477,36$$

COMPETÊNCIA 03/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 5.719,36;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$5.719,36 - 242,00 = 5.477,36$$

COMPETÊNCIA 04/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 5.719,36;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$5.719,36 - 242,00 = 5.477,36$$

COMPETÊNCIA 05/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.477,36;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa RFB IN nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.477,36 - 242,00 = 6.235,36$$

COMPETÊNCIA 06/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.544,92;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.544,92 - 242,00 = 6.302,92$$

COMPETÊNCIA 07/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.926,33;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.926,33 - 242,00 = 6.684,33$$

COMPETÊNCIA 08/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.926,33;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.926,33 - 242,00 = 6.684,33$$

COMPETÊNCIA 09/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.926,33;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa RFB IN nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.926,33 - 242,00 = 6.684,33$$

COMPETÊNCIA 10/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.926,72;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.926,72 - 242,00 = 6.684,72$$

COMPETÊNCIA 11/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.926,72;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$6.926,72 - 242,00 = 6.684,72$$

COMPETÊNCIA 12/2010

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 7.689,60;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$$7.689,60 - 242,00 = 7.447,60$$

COMPETÊNCIA 01/2011

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 7.650,04;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$7.650,04 - 242,00 = 7.408,04$

COMPETÊNCIA 02/2011

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 7.650,04;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$7.650,04 - 242,00 = 7.408,04$

COMPETÊNCIA 03/2011

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.892,04;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas

que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$6.892,04 - 242,00 = 6.650,04$

COMPETÊNCIA 04/2011

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 6.892,04;

Obs.: Declarações referentes ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr. de que recolhe sobre o teto máximo do salário de contribuição desde 01/2010;

Obs.: Não foram apresentadas as declarações para os demais conselheiros em relação aos quais a impugnante alega que o recolhimento foi realizado sobre o teto máximo em outras empresas, a exceção da declaração relativa ao conselheiro Edegar Giordani, mas que não está conforme as disposições dos incisos e dos parágrafos do art. 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, uma vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos;

Contribuição após a exclusão do conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr.:

$6.892,04 - 242,00 = 6.650,04$

COMPETÊNCIA 05/2011

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 405,86;

Obs.: O único segurado apurado na competência é o conselheiro Edegar Giordani;

Obs.: A declaração de fl. 739, relativa ao conselheiro Edegar Giordani, não está de acordo com os incisos e os parágrafos do artigo 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos, ficando, portanto, mantido o lançamento SE – Segurados.

COMPETÊNCIA 06/2011

Levantamento SE – Segurados: Contribuição apurada = 405,89;

Obs.: O único segurado apurado na competência é o conselheiro Edegar Giordani;

Obs.: A declaração de fl. 739, relativa ao conselheiro Edegar Giordani, não está de acordo com os incisos e os parágrafos do artigo 67 da Instrução Normativa IN RFB nº 971, de 13/11/2009, vez que não informa as competências com os múltiplos vínculos, ficando, portanto, mantido o lançamento SE – Segurados.

Após se confirmar a exclusão do levantamento DI – Diretores, relativo à competência 06/2010, do AI de nº 51.055.558-6, em razão de erro material da fiscalização, inclusive subsidiado pelos documentos juntados pela impugnante, às fls. 742/748; e de se retificar o lançamento SE – Segurados, do AI de nº 51.055.559-4, em razão das declarações (recolhimento sobre o teto) apresentadas em relação ao conselheiro Ronaldo Baumgarten Jr., passa-se a analisar os argumentos de impugnação para a Participação nos Lucros ou Resultados dos Diretores, cujas contribuições também estão sendo exigidas no levantamento DI, mas nas competências 12/2010, 05/2011 e 11/2011, detalhado na planilha fiscal de fls. 206/208

06 – Nessa segunda parte o contribuinte questiona o lançamento sobre o PLR pago aos diretores autônomos e nesse 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 vênica 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 econômicos resultantes da produtividade, regrado 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 econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência de caráter constitucional, que diretores não empregados não estão sob o alcance do instituto regrado 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 procuram 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 insculpido 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):

Incide 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 n.º 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 n.º 10.101/2000.

Distribuição de lucros aos sócios e administradores. Lei n.º 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 n.º 794/94, convertida na Lei n.º 10.101/2000.

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

(negritei)

Tem-se, então, que a lei regulamentadora da participação nos lucros ou resultados prevista constitucionalmente é a Lei n.º 10.101/00 (conversão da MP n.º 794/94), conforme já assentado pelo STF, em compreensão partilhada também pelo STJ no AgRg no AREsp n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Acórdão n.º 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 n.º 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

Acórdão n.º 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 N.º 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 n.º

10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária. Recurso Negado

Acórdão n.º 2301-004.747, de 12/07/2016, alterado pelo Acórdão de Embargos n.º 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 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.

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 n.º 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 n.º 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

07 – Quanto a multa os argumentos utilizados pelo contribuinte em sua defesa estão relacionados a matéria de confisco e por tratar-se de matéria constitucional esse colegiado não tem competência para trata-lo na forma da Súmula CARF nº 02 e quanto aos juros aplicável outrossim a Súmula CARF nº 04 e 108 que admitem a aplicação de juros Selic na forma como está no lançamento.

08 – Por derradeiro quanto à representação fiscal para fins penais o CARF não é competente para tratar do assunto conforme Súmula CARF nº 28.

Conclusão

09 - Diante do exposto, conheço em parte do recurso, não conhecendo em relação a matéria de confisco das multas e de representação fiscal, e na parte conhecida nego-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso