



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 12448.736075/2012-02
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-005.197 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente SULASAÚDE PARTICIPAÇÕES S. A. (SUL AMÉRICA COMPANHIA DE SEGURO SAÚDE)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na legislação vigente à época dos fatos.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS DIRETORES ESTATUTÁRIOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos diretores não empregados com base na Lei 6.404, ainda que à título de participação nos lucros e, ainda, que se alegue observância a Lei 10.101, sujeita-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração entre Lei 10.101 e Lei 6.404 e não proveio do capital investido na sociedade, baseando-se no efetivo trabalho executado na administração da Companhia possuindo natureza remuneratória.

A Lei 6.404 não regula a participação nos lucros e resultados para fins de exclusão de tal título do conceito de salário-de-contribuição. A natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) na forma da Lei 10.101, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*.

PREVIDENCIÁRIO. MULTA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. CFL 68. DESCUMPRIMENTO.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, vencido o conselheiro Martin da Silva Gesto, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgílio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieriegatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 212/240), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 184/201), proferida em sessão de 28/06/2018, consubstanciada no Acórdão n.º 16-83.068, da 14.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP (DRJ/SPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 126/145), mantendo integralmente o crédito tributário lançado de R\$ 327.847,69 (e-fls. 02, 03, 04), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA PAGA A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO.

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados. A Lei nº 10.101/00 não admite o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a diretores não empregados, enquadrados como segurados contribuintes individuais.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

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

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOA - CFL 68.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal nº 0710800.2011.00173, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/2008 a 31/12/2008, com auto de infração lavrado em 10/12/2012, DEBCAD 37.329.305-4 (e-fl. 03), DEBCAD 37.387.748-0 (e-fls. 04/08, 21/22), notificado o contribuinte em 12/12/2012 (e-fl. 50), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 09/17), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de procedimento fiscal tendo como finalidade a verificação do cumprimento das obrigações referentes as contribuições sociais destinadas a Seguridade Social, correspondentes a parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa, decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e de contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos. A origem das contribuições apuradas como devidas é proveniente de importâncias não oferecidas a tributação, relativas a rendimentos pagos, devidos ou creditados a contribuintes individuais, bem como as decorrentes dos serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho, no período de 01/2008 a 12/2008.

(...)

O Relatório Fiscal de fls. 09 a 17, descreve as ocorrências verificadas no curso da ação fiscal, determinantes para lançar de ofício as contribuições devidas não oferecidas a tributação. Subdivide a narrativa em introdução, procedimento, fatos geradores, lançamentos, bases de cálculo, multa por omissão de fatos geradores e por fim outras informações.

Na parte da introdução esclarece o que compõe cada autuação que integra o processo em epígrafe:

- DEBCAD nº 37.387.748-0 - engloba as contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social: Contribuição patronal incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais (autônomos); Contribuição adicional de 2,5% incidente sobre a remuneração paga aos segurados contribuintes individuais (autônomos), devida pelas empresas de seguros privados.

- DEBCAD nº 37.329.305-4 - (CFL 68) - decorrente do fato de a empresa deixar de incluir na GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, conforme legislação anterior a MP 449.

Verifica-se que o Auto de Infração (CFL 68) trata de omissão de fatos geradores relativos aos pagamentos efetuados aos contribuintes individuais, bem como dos pagamentos a cooperativas de trabalho, objeto do Auto de Infração, que segue no outro processo.

Quanto a parte do procedimento relata o Auditor Fiscal que a empresa foi intimada a apresentar a documentação necessária através do Termo de Início de Procedimento Fiscal - TIPF, com ciência em 25/01/2011, informando que foram analisados dentre outros, para fundamentar os lançamentos efetuados na fiscalização, os documentos que seguem discriminados no Relatório Fiscal.

Salienta a autoridade fiscal que as bases de cálculo ou contribuições apuradas nos Autos de Infração acima citados não foram declaradas pela empresa na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP.

Esclarece que constituem fatos geradores das contribuições lançadas através do DEBCAD nº 37.387.748-0, os valores das remunerações pagas aos segurados contribuintes individuais, sob a rubrica 3400 (Participação Lucro) da folha de pagamento e que com a ocorrência dos fatos geradores acima citados, a empresa se tornou devedora das contribuições sociais previstas no Art. 22, incisos III, § 1.º, da Lei nº 8.212, de 24.07.1991.

Salienta na parte dos lançamentos, que pela análise da documentação apresentada pelo contribuinte, em especial, a folha de pagamento e a contabilidade, verificou-se que havia valores distribuídos aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), a título de PLR, constantes da folha de pagamento, rubrica 3400 (Participação Lucro), contabilizados na conta 2181390000001 - Participação nos Lucros a Pagar, sem que fossem considerados como base de incidência previdenciária.

Ressalta que embora efetuados como participação nos lucros, tais pagamentos configuram descumprimento à forma exigida pela Lei 10.101/00, uma vez que tal ato abrange apenas os trabalhadores incluídos na categoria de empregados. Colaciona o art. 2.º da referida lei.

Enfatiza que o inciso III do art. 22 e inciso III do art. 28, ambos da Lei 8.212/91, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração paga ao contribuinte individual pelos serviços prestados e que o termo remuneração no ordenamento jurídico brasileiro corresponde à totalidade de retribuições, em dinheiro ou em utilidades, recebidas

habitualmente pelo trabalhador, em contraprestação aos serviços prestados.

Explica que tudo o que é pago aos administradores das Companhias, em retribuição ao trabalho, é remuneração e integra o salário de contribuição, base de incidência previdenciária.

Na parte referente as bases de cálculo esclarece que estão discriminadas no RL - Relatório de Lançamentos, anexo ao Auto de infração, através do levantamento: PD - PRÓ-LABORE DIRETORES - PRO Remuneração - multa anterior 24%, após comparação.

Relata que os valores que compõem as bases de cálculo foram apurados através das folhas de pagamento apresentadas pela empresa e não informadas em GFIP, sujeitas à multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador e estão demonstrados conforme tabela que colaciona no Relatório Fiscal:

COMP	DIRETOR	PLR
03/2008	ANDRE DO VALLE AMADIO	96.000,00
03/2008	EDSON MACHADO MONTEIRO	187.000,00
03/2008	JOSE HIDELBRANDO DA COSTA LUSTOZA	96.000,00
03/2008	MARIO FERNANDO ENGELKE	108.000,00
09/2008	ANDRE DO VALLE AMADIO	52.000,00
09/2008	EDSON MACHADO MONTEIRO	99.000,00
09/2008	JOSE HIDELBRANDO DA COSTA LUSTOZA	78.000,00
09/2008	MARIO FERNANDO ENGELKE	58.500,00

Passa a esclarecer, na parte referente a multa pela entrega da GFIP com omissão de fatos geradores, que com as alterações trazidas pela Medida Provisória 449/2008, convertida na Lei 11.941/09, à Lei 8.212/91, na forma do art. 35-A, nos casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, deve ser aplicada a multa disposta no art. 44 da Lei 9.430/96, de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Esclarece ainda que tendo em vista que a infração praticada possui fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da Lei n.º 11.941/09, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna, conforme art. 106, inciso II, "c", do CTN, comparando-se, por competência, a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com a imposta pela legislação superveniente.

No que tange a este processo, esclarece que nas competências de março e setembro de 2008, a multa mais benigna é aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador, anterior à Lei n.º 11.941/09, aplicando-se Auto de Infração de Obrigação Acessória, de CFL 68, DEBCAD n.º 37. 329.305-4, um dos Autos de Infração que segue no presente processo.

Nas demais competências, a multa mais benigna é a de ofício, no valor de 75%, introduzida pela Lei 11.941/09, lançada no Auto de Infração Principal, Processo n.º 12448.736072/2012-61, DEBCAD n.º 37.387.749-8.

Anexa o Demonstrativo de Comparação de Multas e o Discriminativo de Cálculo da Multa Anterior à Lei n.º 11.941/09 - cálculo do CFL 68, respectivamente, que segue as fls. 18.

Na parte que intitula como outras informações cita os anexos que integram o Auto de Infração, esclarece que o crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo Fundamentos Legais do Débito - FLD, as alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo das contribuições apuradas neste encontram-se discriminadas no relatório Discriminativo do Débito - DD, que as instruções para regularização do Auto de Infração ou impugnação do mesmo, encontram-se descritas no relatório Instruções para o Contribuinte - IPC, que a discriminação de todos os responsáveis legais encontra-se em "Vínculos - Relação de Vínculos", anexo ao Auto de Infração.

Especificamente quanto ao Auto de Infração relativo a descumprimento de obrigação acessória (CFL 68), relata que foi lavrado pelo não cumprimento de obrigação acessória, caracterizado pela não inclusão na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP (instituída pela Lei 9.528/97 e regulamentada pelo Decreto 3.048/99), de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Cita os dispositivos legais infringidos do AI (CFL 68) - Lei nº 8.212, de 24.07.91, artigo 32, inciso IV e §§ 3.º, 5.º, também acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997, combinado com artigo 225, inciso IV, § 4.º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06/05/99.

Esclarece com relação as informações omitidas, que o sujeito passivo deixou de declarar em GFIP a totalidade dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, omitindo valores referentes a verbas pagas a segurados contribuintes individuais e a base de cálculo referente aos pagamentos efetuados a cooperativas de trabalho, esta objeto de lançamento do Auto de Infração DEBCAD 37.387.749-8, processo Comprot nº 12448.736072/2012-61.

Relata o Auditor Fiscal que nos termos do art. 32, IV e § 5.º da Lei 8.212/91, acrescentados pela Lei 9.528/97, a apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores, sujeita a empresa à multa de 100% (cem por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no art. 32, IV, § 4.º, da Lei 8.212/91.

Explica que com as alterações trazidas pela Lei 11.941/09 à Lei 8.212/91, na forma do art. 35-A, nos casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, deve ser aplicada a multa disposta no art. 44 da Lei 9.430/96, de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença da contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Acrescenta que tendo em vista que a infração praticada possui fatos geradores ocorridos antes da entrada em vigor da Lei nº 11.941/09, a multa aplicada observa o princípio da retroatividade benigna, conforme art. 106, inciso II, V, do CTN, comparando-se, por competência, a multa imposta pela legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador com a imposta pela legislação superveniente.

Ressalta que nas competências de março e setembro de 2008, a multa mais benigna é aquela vigente à época da ocorrência do fato gerador, anterior à Lei nº 11.941/09, aplicando-se Auto de Infração de Obrigação Acessória, de CFL 68.

Esclarece, ainda, que seguem no anexo I, o Demonstrativo de Comparação de Multas e o Discriminativo de Cálculo da Multa Anterior à Lei nº 11.941/09 - cálculo do CFL 68, respectivamente.

Por fim, relata que considerando a atualização determinada pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 407, de 14/07/2011, o valor da multa a ser aplicada, é de R\$ 32.342,40 (trinta e dois mil, trezentos e quarenta e dois reais e quarenta centavos).

Quanto ao Auto de Infração nº 37.387.748-0 o valor consolidado importa em R\$ 174.262,50 (duzentos e noventa e cinco mil e quinhentos e cinco reais e vinte e nove centavos).

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 10/01/2013 (e-fls. 126/145), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris*:

O contribuinte teve ciência da autuação em 12/12/2012, apresentando em 10/01/2013, por intermédio de sua procuradora, documentos de fls. 146 a 148, a impugnação, que segue às fls. 126 a 145.

Do Mérito

Destaca o contribuinte que a impugnação apresentada tem por objeto contestar os Autos de Infração com Decad nº 37.387.748-0 e 37.329.305-4 e divide a contestação em partes (I a V) intituladas conforme segue:

I - Do Lançamento ora impugnado

Faz um breve relato do teor do Relatório Fiscal.

O título II - Da Participação nos Lucros e Resultados, subdivide em II.1 - Da Lei nº 10.101, de 19/12/2000, II.2 - A natureza jurídica da Participação nos lucros ou resultados e da auto-aplicabilidade do art. 7.º, XI, da Constituição Federal, II.3 - Da Legislação Previdenciária e II.4 - Da Apreciação da Matéria pela Justiça Federal, apresentando os argumentos a seguir expostos.

II.1 - Da Lei nº 10.101, de 19/12/2000

Argumenta que a autuação fundamenta-se no seu equivocado entendimento de que a legislação referida não abrange trabalhadores outros, que não sejam empregados e, desta forma, todo e qualquer pagamento realizado aos, no caso, Diretores Não Empregados, correspondem à remuneração dos mesmos e, por fim, que o conceito desta parcela remuneração é retribuição ao trabalho daqueles profissionais, portanto, salário de contribuição previdenciária, o que entende absolutamente inverídicas tais assertivas.

Afirma que, conforme se depreende de todos os textos e decisões judiciais sobre o assunto, a menção que se faz é a trabalhador, justamente pelo fato da parcela em discussão, efetiva premiação/indenização pela participação de todos nos lucros da empresa, vislumbrar todos aqueles que colaboraram na obtenção do resultado, estando, dentre eles, à toda evidência, Diretores não empregados, os quais encontram-se nessa condição de ausência de vínculo empregatício pelo simples fato do cargo ocupado ser de efetivo gestor, um longa manus do empregador, o qual não pode se confundir com a figura do empregado, da mesma forma que não pode se confundir, tampouco, com a figura de um profissional autônomo, que presta serviços à várias empresas, inclusive concorrentes, ao contrário dos Diretores Não Empregados da Defendente e de qualquer outra empresa.

Aduz que a própria Lei invocada pela fiscalização para embasar o lançamento serve para dirimir qualquer controvérsia sobre a matéria e finalizar a discussão a respeito da real intenção do legislador, dispondo a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, em seu artigo 1.º, além do caráter eminentemente indenizatório de tal parcela, o fato da mesma ser dirigida a trabalhadores, e não apenas a empregados - trabalhadores que possuem vínculo empregatício com a empresa. Passa a esclarecer sua afirmativa. Colaciona o artigo.

"Art. 1.º 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. 7.º, inciso XI, da Constituição".

Enfatiza que o legislador faz a diferença, apenas, quando obriga a negociação ao empregado, conforme artigo 2.º do mesmo dispositivo legal:

Art. 2.º 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.

Prossegue afirmando que na realidade, olvida-se a fiscalização do primeiro artigo da Lei, que informa a matéria regulada pela mesma, portanto, sua abrangência - que no caso inclui todos os trabalhadores os quais, na definição da própria legislação previdenciária, é todo aquele que exerce atividade remunerada, para ressaltar apenas o segundo artigo e, ainda, na interpretação que mais lhe convém (obrigatoriedade de negociação) sem observar aquela que efetivamente é a intenção do legislador, qual seja, apenas o pagamento a empregados deverá ser objeto de negociação e não que apenas aos empregados pode ser pago tal benefício.

Entende que, em havendo expressa previsão legal para pagamento da parcela Participação nos Lucros a todos os trabalhadores de uma empresa, não podendo ser desconsiderado, dentre eles, o Diretor Não Empregado e, da mesma forma sendo prevista pela legislação previdenciária a isenção do respectivo encargo sobre a mesma, na forma da alínea "j", § 9.º, artigo 28 da Lei 8.212/91, absolutamente improcedente o lançamento impugnado.

A seguir colaciona o artigo 3.º da referida lei que defende quanto à natureza indenizatória da parcela, ser taxativo ao dispor que:

"A participação de que trata o art. 2.º 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."

Argumenta que a Lei Ordinária específica da matéria - Lei nº 10.101- reguladora do artigo 7.º, XI, da Constituição Federal, guardou fidelidade ao texto constitucional no tocante à desvinculação da parcela em questão da remuneração do empregado, independentemente da imposição de qualquer condição e afirma que nem poderia fazê-lo de forma diferente, sob pena de incidir em manifesta inconstitucionalidade.

Afirma ainda, que mesmo as Medidas Provisórias que antecederam a Lei 10.101/2000 jamais condicionaram a natureza indenizatória da participação nos lucros e/ou resultados à forma da sua concessão.

Ressalta que, ao contrário do entendimento equivocado do auditor fiscal autuante, de que a parcela PL não tem seu pagamento previsto em lei para Diretores Não Empregados, mesmo se correto estivesse o mesmo, o que se admite apenas por profundo amor ao debate, a natureza indenizatória da parcela e a sua não caracterização como contraprestação dos serviços prestados pelo trabalhador já é pacífica, conforme entendimentos doutrinários e judiciais que colaciona em sua petição.

II.2 - A natureza jurídica da Participação nos lucros ou resultados e da auto-aplicabilidade do art. 7.º, XI, da Constituição Federal

Entende que com o advento da Constituição Federal, a participação nos lucros pelos empregados foi incluída no capítulo referente aos Direitos Sociais com a redação que transcreve:

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

(...)

X - participação nos lucros, ou resultados, desvinculadas da remuneração e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei."

Afirma que o imperativo legal se refere à participação dos empregados nos lucros das empresas na forma de uma parcela fixada percentualmente - e variável - além do salário mínimo que é assegurado ao trabalhador no Contrato de Trabalho. Ou seja, a Constituição Federal taxativamente desvincula a participação nos lucros da remuneração.

Aduz que em vista da redação do dispositivo constitucional, tem sido entendido que o pagamento da participação nos lucros aos empregados não está sujeito aos assim chamados "encargos sociais", isto é, sobre tais valores não se deve recolher a contribuição para a Previdência Social nem o depósito para o FGTS.

Cita José Afonso da Silva ("Aplicabilidade das normas constitucionais" RT, 1968) que em lugar de dividir as normas constitucionais, quanto à eficácia e aplicabilidade, em dois grupos, optou por considerá-las sob tríplice característica, discriminando-as em 3 (três) categorias: I - normas constitucionais de eficácia plena; II - normas constitucionais de eficácia contida; e III - normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

Argumenta que na primeira categoria incluíram todas as normas que, desde a entrada em vigor da Constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou tinham a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto.

Prossegue argumentando que o segundo grupo também se constitui de normas que incidiram imediatamente e produziram (ou poderiam produzir) todos os efeitos desejados, mas previam meios ou conceitos que permitissem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias.

Por fim, comenta que ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.

Alega que em suma, são de eficácia plena as normas constitucionais que contenham vedações ou proibições, confirmem isenções, imunidades e prerrogativas, declarem direitos fundamentais ou garantias constitucionais e democráticas, não designem órgãos ou autoridades especiais, a que incumbam especificamente sua execução, não indiquem processos especiais de sua execução e não exijam a elaboração de novas normas legislativas que lhes completem o alcance e o sentido.

Alega ainda, que já as normas de eficácia contida solicitam a intervenção do legislador ordinário fazendo expressa remissão a uma legislação futura. Porém, o apelo ao legislador ordinário visa restringir-lhes a plenitude da eficácia, regulamentando os direitos subjetivos que dela decorrem para os cidadãos, indivíduos ou grupos. Ou seja, enquanto o legislador ordinário não expedir a norma restritiva, sua eficácia será plena. E nisso diferem das normas de eficácia limitada, de vez que a interferência do legislador ordinário, em relação a estas últimas, tem o escopo de lhes conferir eficácia e aplicabilidade concreta e positiva.

Defende que, mesmo as normas de eficácia contida, são de aplicabilidade direta e imediata, visto que o legislador deu normatividade suficiente aos interesses vinculados à matéria de que cogitam. Isto significa que, tendo eficácia independentemente da interferência do legislador ordinário, sua aplicabilidade não fica condicionada a uma norma ulterior, mas fica dependente dos limites que ulteriormente se lhe estabelecem

mediante lei, ou de que as circunstâncias restritivas constitucionalmente admitidas, ocorram.

Aduz que dúvidas não subsistem, embora sucessivas Medidas Provisórias tenham sido editadas para regular o modo, as condições e o percentual da participação dos empregados nos lucros das empresas, até o advento da Lei 10.101/00, que o art. 7.º, XI, da Constituição Federal já nasceu contendo os elementos indispensáveis à sua imediata aplicação.

Sustenta que o dispositivo constitucional deliberadamente, emprega a expressão "desvinculados da remuneração", com o objetivo de consignar, inequivocamente, que as importâncias pagas aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados não têm natureza jurídica salarial, não se caracterizam como remuneração ou salário e, em consequência, não integram a base de incidência dos encargos sociais.

Defende dando destaque que o texto constitucional, que é cristalino quanto à desvinculação da remuneração da parcela aos empregados a título de participação nos lucros, mesmo se esta é paga em "desacordo com a lei".

Enfatiza que em momento algum o texto constitucional apenas desvincula da remuneração a importância recebida por um empregado desde que a forma de tal recebimento seja aquela definida em lei e que a lei, na hipótese, somente é citada como sendo necessária para fixar os parâmetros e as regras da concessão da participação nos lucros.

Defende ainda, ressaltando que é direito do trabalhador a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, conforme definida em lei e, não, a participação nos lucros, desvinculada da remuneração desde que sua concessão esteja em conformidade com a definição da Lei. Conclui que o pagamento de tal verba, mesmo que em desacordo com a regulamentação, o que entende a Defendente que não ocorreu, não seria suficiente para conceder-lhe natureza salarial.

Cita jurisprudência.

Afirma que o lançamento transmudou a natureza indenizatória da parcela PL para salarial, sobretudo na hipótese, repita-se, onde a própria fiscalização não discute que a parcela paga o foi a título de efetiva PLR.

II.3 - Da Legislação Previdenciária

Salienta que na forma da legislação específica sobre a matéria, dispõe o artigo 22, da Lei 8.212/91, que a contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

"vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa."

Afirma que, já tendo sido demonstrado, à saciedade, sendo inclusive incontroverso que a verba em questão é uma PLR paga pela Defendente e que a mesma não se destina a retribuir o trabalho, não há previsão legal para a contribuição da empresa sobre tais parcelas.

Argumenta que, quanto à eventualidade do recebimento por parte do diretor, o artigo 22 citado é inteirado pelo item 7, alínea "e", do § 9.º, do artigo 28 da Lei 8.212/91, o qual dispõe que não integram o salário-de-contribuição, para os fins da Lei 8.212/91, as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário.

Conclui que o lançamento ora impugnado fere até mesmo o Princípio da Legalidade, ante a total ausência de norma que obrigue a Defendente ao recolhimento de contribuições previdenciárias sobre efetiva participação nos lucros, vale dizer, sobre parcela paga aos seus empregados de forma eventual e sem que corresponda a contra-prestação de serviços, ressaltando que em todo o Relatório Fiscal não há uma única motivação que esclareça o entendimento equivocado da fiscalização de que a referida parcela é, na realidade, remuneração ou retribuição de prestação de serviços.

Repisa que a Lei n.º 8.212/91 ou o Decreto n.º 3.048/99 não podem prevalecer sobre o texto constitucional, que é cristalino quanto à desvinculação da remuneração da parcela aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, mesmo se esta é paga em "desacordo com a lei".

Defende que a lei, na hipótese, somente é citada como sendo necessária para fixar os parâmetros e as regras da concessão da participação nos lucros.

Sustenta ressaltando que é direito do trabalhador a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, conforme definida em lei e, não a participação nos lucros, desvinculada da remuneração desde que sua concessão esteja em conformidade com a definição da Lei, o que implicaria no seu entendimento, que o pagamento de tal verba, mesmo que em desacordo com a sua regulamentação, não seria suficiente para conceder-lhe natureza salarial.

II.4 - Da Apreciação da Matéria pela Justiça Federal

Salienta que corroborando o entendimento da defendente, brilhantemente se manifestou o MM. Juiz Federal Substituto, Dr. Carlos Alexandre Benjamin, da 19.ª Vara Federal ao assim prolatar a sentença nos autos da Ação Anulatória n.º 2000.51.01.000209-0, que transcreve parte.

Colaciona jurisprudência ressaltando que corroborando os entendimentos expostos, essa peculiaridade inerente ao artigo 7.º, XI, da CF/88, é totalmente amparada pelos Egrégios Tribunais.

Conclui que ante o exposto, à toda evidência que a parcela Participação nos Resultados paga pela Defendente aos seus Diretores não corresponde a salário-de-contribuição previdenciária, portanto a fato gerador de qualquer recolhimento desta natureza, devendo, portanto, ser declarado nulo o lançamento em questão.

III - AI 37.329.305-4 - Da não inclusão na GFIP de todos os Fatos Geradores da Contribuição Previdenciária.

Argumenta que conforme elucidado no Relatório Fiscal, item 8.3.1, a declaração supostamente omitida pela Defendente, em GFIP, foram os "valores referentes a verbas pagas a segurados contribuintes individuais e a base de cálculo referente aos pagamentos efetuais a cooperativas de trabalho, esta objeto de lançamento do Auto de Infração DEBCAD 37.387.749-8, processo n.º 12448.736072/2012-61"

Salienta que, conforme esclarecido neste processo, bem como no Auto de Infração DEBCAD 37.387.749-8, processo n.º 12448.736072/2012-61, os encargos cobrados à Defendente são indevidos, razão pela qual a presente obrigação, acessória, também não pode se cobrada.

Defende que naqueles débitos, a empresa autuada com base em situação fática controvertida e, necessariamente, do resultado daquelas defesas, depende o andamento e a validade deste Auto de Infração.

Ressalta que caso não seja decretada de plano a nulidade do presente Auto de Infração, por estar totalmente coerente a Defendente já que não poderia a mesma declarar em GFIP valores que não são base de cálculo do encargo previdenciário pois não considerados como salário-de-contribuição previdenciária - razão pela qual não recolheu sequer a contribuição previdenciária principal, o mesmo deve ser julgado improcedente, pois obrigação acessória que, repita-se, segue a sorte da principal.

DO PEDIDO

Conclui que ante todo o exposto, depreende-se que, sob qualquer ponto dos abordados, deverá ser cancelado o lançamento do Auto de Infração consubstanciado através dos DEBCAD's ns.º 37.387.748-0 e 37.329.305-4, integrantes do Processo Administrativo COMPROT n.º 12448.736075/2012-02, devendo ser julgada procedente a presente impugnação.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Da autuação fiscal; **b)** Da Participação nos Lucros e Resultados (AI n.º 37.387.748-0); **c)** Da não inclusão na GFIP de todos os fatos geradores da contribuição previdenciária (AI n.º 37.329.305-4). Ao final, consignou-se o seguinte dispositivo: "*Ante todo o exposto, VOTO por considerar a IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE, MANTENDO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXIGIDO.*"

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 09/08/2018 (e-fls. 210/211 e 212/240), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula o acolhimento do recurso para reconhecer, em preliminar, a nulidade dos autos de infração, DEBCAD's 37.387.748-0 e 37.329.305-4. Superada a preliminar, requer que seja reformado o acórdão hostilizado, vez que demonstrou (i) a natureza indenizatória da verba paga a título de PLR em virtude de disposição

constitucional e (ii) a extensão da norma aos trabalhadores, o que engloba tanto o segurado empregado quanto o Diretor Estatutário.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Participação nos Lucros e Resultados; **b)** Natureza jurídica da Participação nos Lucros ou Resultados, eficácia plena do art. 7.º, XI, da Constituição Federal; **c)** Legislação Previdenciária; **d)** Apreciação da Matéria pela Justiça Federal.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/03/2019.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 10/07/2018, e-fls. 203/204, protocolo recursal em 09/08/2018, e-fls. 210/211, e despacho de encaminhamento, e-fl. 264), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF nº 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade dos Autos de Infração

O recorrente sustenta a nulidade dos autos de infração. Em síntese, colhe-se das razões recursais a alegação de que não são devidas as contribuições previdenciárias sobre PLR de pagamento a diretores estatutárias não empregados e, por conseguinte, não há omissão de informações em GFIP relativo a fatos geradores não declarados.

Pois bem. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta eventual nulidade, podendo-se discutir o mérito, o que será feito nos capítulos meritórios. Estão ausentes as causas de nulidade previstas nos arts. 10 e 59 do

Decreto n.º 70.235, de 1972. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora motivou o ato, indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária que imputou aplicável.

Observa-se da leitura do relatório fiscal (conferir e-fls. 09/17) as razões de fato e de direito relativos aos motivos para a autuação com lavratura dos autos de infração. A motivação apresenta-se hábil e suficiente para amparar e justificar a formalização do ato, para corroborar os principais aspectos da clareza e da essência do lançamento, tanto que o recorrente apresentou suas razões de mérito bem abordando todas as nuances do caso, demonstrando que compreendeu a contento os elementos e limites da autuação discutindo os aspectos relativos ao seu mérito e legalidade, adequadamente instituindo a lide, inexistindo, portanto, preterição do direito de defesa.

Ademais, como afirma a decisão hostilizada, *"Os Autos de Infração encontram-se revestidos das formalidades legais. Em todos os procedimentos que antecederam a autuação oportunizou-se ao contribuinte manifestar-se sobre os fatos apurados. Assim, a forma de apuração dos valores devidos é resultante dos fatos apurados, de acordo com a conduta do contribuinte e tem respaldo na legislação de regência, não cabendo a autoridade administrativa alterar qualquer forma legal estabelecida, posto que não tem poder discricionário para tanto, uma vez que a atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória. Portanto, tendo constatado que o contribuinte deixou de oferecer a tributação importâncias devidas, a autoridade fiscal não poderia se abster do lançamento das contribuições devidas, sob pena de responsabilidade funcional, consoante o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN)".*

Sem razão o recorrente neste capítulo.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo.

- Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR

Alega a defesa que não incide contribuições previdenciárias sobre os valores pagos aos contribuintes individuais, *in casu*, os diretores estatutários não empregados, uma vez que os pagamentos foram efetivados a título de Participação nos Lucros e a Lei n.º 10.101 não trata apenas de empregados, mas de "trabalhadores", incluindo-se, então, todos os que trabalham na empresa, inclusive os administradores. Sustenta, em tópicos, a caracterização da verba como (i) Participação nos Lucros e Resultados, impondo a sua desoneração previdenciária, (ii) a Natureza jurídica da PLR como decorrente de norma constitucional de eficácia plena a teor do XI do art. 7.º da Constituição Federal, exigindo a imunidade, (iii) a aplicação da Legislação Previdenciária com a regra de não caracterização como salário-de-contribuição, seja por ausência de habitualidade, seja por ser PLR, seja por ser um pagamento eventual, (iv) sustenta a existência de precedentes jurisprudenciais, inclusive com apreciação da matéria em nível de Justiça Federal com decisões em contexto favoráveis ao entendimento do contribuinte quanto a não tributação dos pagamentos efetivados.

Pois bem. Em primeiro momento, analisando os argumentos de defesa, os elementos da autuação e confrontando as provas colacionadas aos autos constato que é

incontroverso que foram efetuados pagamentos aos contribuintes individuais diretores estatutários não empregados da recorrente. Não há controvérsia neste ponto.

Em continuidade na análise, verifico que a base de cálculo da autuação, relacionado aos pagamentos aos contribuintes individuais, diretores estatutários não empregados, foi de R\$ 487.000,00 e de R\$ 287.500,00 (conferir e-fls. 6, 21, 22). Quanto a estes pagamentos, não aparenta haver qualquer controvérsia nos autos. A divergência é se são ou não tributáveis pela contribuição previdenciária, não é controvertido que foram estes os montantes pagos.

Dito isso, avançando no cotejo das provas, verifico que a autuação mensurou a base de cálculo, especialmente, de forma resumida, a partir da "*Relação da Folha de Pagamento*" (e-fls. 19/20, meses de Março/2008 e de Setembro/2008). Em Março/2008 observamos que houve pagamentos sobre a rubrica de "Participação Lucro" no valor de R\$ 487.000,00. Por sua vez, em Setembro/2008 temos pagamentos no total de R\$ 287.500,00, embora sob duas rubricas, quais sejam, "Participação Lucro" no valor de R\$ 209.500,00 e R\$ 88.000,00 como "Honorario Agosto". Desde logo, percebe-se que estes R\$ 88.000,00 já não podem ser considerados PLR, uma vez que a própria recorrente sequer escriturou como tal.

Quanto aos valores classificados pela recorrente como "Participação Lucro" (R\$ 487.000,00 e R\$ 209.500,00), tenho que afirmar, ainda, que nos autos não consta qualquer comprovação de negociação coletiva, mesmo que os diretores não pudessem ter tomado parte como negociadores pelo lado dos trabalhadores, face ao art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000. Logo, não é possível afirmar que a denominada "Participação Lucro" tenha sido paga com base em Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados da empresa (PLR), de modo que fica a possibilidade de terem sido pagos com base na Lei Societária, art. 152, § 1.º, da Lei n.º 6.404, de 1976, porém nos autos não constam atas que, de modo claro e evidente, apontem a decisão da pagar Participação nos Lucros aos Administradores. Constam atas falando que a remuneração dos administradores foi fixada, mas nenhuma delas, em relação a competência autuada, demonstra o valor devido aos administradores naquelas competências.

De qualquer sorte, é certo que a PLR concedida pela empresa quando negociada nos termos da Lei n.º 10.101, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho.

No entanto, tal disciplina é aplicável quando a PLR é paga com base na Lei n.º 10.101 e por força de negociação firmada nos termos do art. 2.º do mesmo diploma legal. Neste prisma, pela prova colacionada, não é o caso dos autos. Ademais, parece-me que os pagamentos, pelo contexto probatório que se vê no caderno processual, foram efetivados com base no Estatuto Social da Companhia somado com decisões de AGE que fixou a remuneração global dos administradores, a despeito de não constar uma específica ata apontando os reais valores para lá se verificar se havia a estipulação da "participação no lucro".

Sendo assim, não assiste razão ao recorrente quanto ao pensamento de que os pagamentos em comento sejam afastados das contribuições previdenciárias. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou

desvinculado da remuneração. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados, não podendo ser invocar o art. 152, § 1.º, da Lei das S/A. Terceiro, a Lei 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos trabalhadores, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders*. Quinto, o contribuinte não tem como demonstrar que o pagamento tenha sido realizado com base em negociação na forma da Lei n.º 10.101. Sexto, o só fato de denominar o pagamento como "Participação Lucro", por si só, não resulta no reconhecimento de natureza indenizatória.

A título ilustrativo veja-se o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Tem-se, ainda, que destacar que o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, o que se deu, na indicação do Supremo, após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, veja-se:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

A tese fixada reza que: Tema 344/STF: *"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. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Em mais um título ilustrativo, no mesmo sentido, cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: *"Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário."* (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Das obrigações acessórias (penalidade) e aplicação de lei mais benigna no cálculo da multa

A defesa sustenta a necessária exclusão das penalidades por descumprimento de obrigações acessórias, uma vez que os fatos geradores indicados pela fiscalização, em verdade, não se sujeitariam as contribuições previdenciárias.

Por sua vez, a fiscalização imputa: *"INFRAÇÃO (CÓDIGO DA FUNDAMENTAÇÃO LEGAL - CFL 68): O presente Auto de Infração foi lavrado em face do sujeito passivo pelo não cumprimento de obrigação acessória para com a seguridade social, caracterizada pela não inclusão na Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP (instituída pela Lei 9.528/97 e regulamentada pelo Decreto 3.048/99) de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária."* E aponta o

fundamento legal: "Lei n.º 8.212, de 24/07/91, artigo 32, inciso IV e §§ 3.º e 5.º, também acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997 combinado com artigo 225, inciso IV, § 4.º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto no 3.048, de 06/05/99".

Pois bem. **Quanto a obrigação acessória (penalidade)**, realmente, constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória (CFL 68).

Logo, tendo sido mantida a autuação principal, conforme capítulo anterior deste voto, sendo caso de aplicação do inciso IV do art. 32 da Lei n.º 8.212, por constituir infração à legislação previdenciária - deixar de incluir em GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias -, deve-se manter hígida a premissa de ser aplicável a multa.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Dos juros de mora sobre a multa de ofício

A defesa sustenta o descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

Pois bem. A matéria há muito foi superada pelo STJ ao uniformizar a interpretação do direito infraconstitucional, conforme segue: "*É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*" (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010." (AgRg no REsp 1.335.688/PR, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 10/12/2012)

As razões, com as quais concordo, são que o crédito tributário (prestação pecuniária devida ao ente tributante) tem concepção mais ampla do que o conceito de tributo, inclusive a disciplina do art. 113, *caput* e parágrafos, do CTN, enuncia prescritivamente um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias fiscais, o que é extremamente necessário para a arrecadação e administração fiscal, deste modo a multa, por constituir crédito tributário, sendo dotada dos mesmos mecanismos e procedimentos aplicados aos tributos, inclusive quanto aos consectários legais, sujeita-se à incidência de juros de mora.

Destaco, outrossim, que a própria natureza da obrigação acessória representa um viés autônomo do tributo. Nessa trilha, quando se descumpre a obrigação, exsurge a possibilidade da constituição de um direito autônomo à cobrança, pois pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal, relativamente à penalidade pecuniária (art. 113, § 3.º, do CTN). Isto porque, o art. 113 do CTN ao enunciar que "*a obrigação tributária é principal ou acessória*" estabeleceu que, para fins de cobrança, o direito de exigir o pagamento de tributo ou o direito de exigir o adimplemento em pecúnia do valor equivalente a penalidade imposta devem ser tratados de igual maneira para todos os fins de exigibilidade.

Por fim, este Colendo Conselho já sumulou o assunto, nestes termos:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

Não há, portanto, motivos que justifiquem a reforma da decisão proferida pela primeira instância, dentro do controle de legalidade que foi efetivado conforme matéria devolvida para apreciação, deste modo, de livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, considerando o até aqui esposado, entendo por manter íntegra a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade e, no mérito, negando provimento ao recurso.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como Voto.

(assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator