



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

**Processo n°** 16327.720260/2016-28  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-006.526 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 10 de agosto de 2018  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR DIRETOR NÃO EMPREGADO  
**Recorrentes** PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR EXONERADO INFERIOR AO LIMITE DE ALÇADA. MOMENTO DE AFERIÇÃO DO VALOR. DATA DE APRECIÇÃO EM SEGUNDA INSTÂNCIA. NÃO CONHECIMENTO.

1. A Súmula CARF n° 103 preleciona que o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância.
2. O sujeito passivo foi exonerado do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total inferior ao limite de alçada, o que torna o recurso de ofício não passível de conhecimento.

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.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária

principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, em conhecer e negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

## **Relatório**

A 3ª Turma da DRJ/CGE fez um relato preciso do lançamento, da impugnação e dos incidentes ocorridos até a prolatação do acórdão de impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

Trata-se de crédito previdenciário lançado pela Auditoria Fiscal em desfavor da Interessada acima identificada, por intermédio da lavratura do Auto de Infração, às fls. 30 a 34, [...].

Conforme o Relatório Fiscal do Processo (fls. 35 a 41), foi constituído de ofício o presente crédito previdenciário, em decorrência das seguintes constatações e procedimentos adotados no decorrer da ação fiscal:

- O débito teve como origem os valores das remunerações a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados pagos e/ou creditados aos diretores não empregados apurados em Folhas de Pagamentos e informações prestadas pelo sujeito passivo e não recolhidos.
- A empresa acima referenciada foi fiscalizada para o período de 01/2011 a 12/2012.
- A Porto Seguro Companhia De Seguros Gerais - é uma sociedade por ações que tem como objeto social a exploração de

operações de seguros de danos e de pessoas, em qualquer das suas modalidades ou formas, conforme definido na legislação vigente.

· Durante a fiscalização verificou-se que a rubrica Participação nos Lucros de Administradores, presente na folha de pagamento, foi paga e/ou creditada a administradores, diretores não empregados. Neste caso a rubrica passa a integrar o salário de contribuição, base de cálculo da contribuição previdenciária, por não estar em conformidade com a legislação.

· Com base no dispositivo acima, seria um pressuposto falso afirmar que existe uma lei específica regulamentando a participação nos lucros ou resultados para cada categoria de segurado, excluindo ambas as categorias da contribuição previdenciária, ou seja, quando a participação nos lucros ou resultados é paga a diretores estatutários, aplica-se a Lei nº 6.404/76. Quando a participação nos lucros ou resultados é paga a empregados, aplica-se a Lei nº 10.101/00.'

· A lei específica que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária, é a Lei nº 10.101/00.

· A Lei nº 10.101/00 desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretor não empregado (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária.

· A Lei nº 6.404/76, em seu art. 152, § 1º, apenas estabelece os parâmetros para que a empresa, facultativamente, efetue o pagamento da referida verba aos administradores. A seguir explicita-se esse posicionamento.

· Pela leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados no art. 7º, nota-se que os mesmos pertencem somente aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual, por exemplo, não possui os direitos dos incisos citados acima. Logo, o constituinte, ao utilizar o termo "trabalhadores", no caput do art. 7º, referiu-se à espécie empregado.

· Não se pode confundir participação nos lucros com dividendos, tendo em vista que os administradores da S/A podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que todo empresário tem direito, poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

· Os dividendos ou distribuição de lucros é a remuneração do capital investido na empresa pelo sócio, não sendo necessária execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em contribuição previdenciária incidente sobre dividendos.

- Já a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, a participação nos lucros é considerada base de cálculo pelos motivos expostos acima. Pela leitura do art. 152, § 2º, da Lei nº 6.404/76, não resta dúvida que essas verbas possuem naturezas distintas.
- Diante de todo o exposto, pode-se observar que a CF/88 desvinculou da remuneração por meio de norma constitucional de eficácia limitada, a participação nos lucros ou resultados somente dos empregados.
- A partir da regulamentação patrocinada pela MP nº 794, de 29/12/94, o dispositivo constitucional passou a ser aplicado, assim como a Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º, alínea j) e o Decreto nº 3.048/99 (art. 214, § 9º, inciso X).
- Nesse sentido, a Lei nº 6.404, de 15/12/76, não é a lei específica que regulamentou essas normas. Em seu art. 152, § 1º, apenas faculta a empresa pagar participação nos lucros aos administradores sem desvincular essa verba da remuneração.
- Dessa forma, o pagamento de participação nos lucros somente estará desvinculado da remuneração e, conseqüentemente, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago de acordo com os termos e requisitos da Lei nº 10.101/2000.
- Logo, a participação nos lucros paga a diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.
- A empresa distribui PLR aos seus administradores nos anos de 2011 e 2012, conforme folhas de pagamentos, respostas à intimações e planilhas entregues.
- As contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social e não recolhidas referentes à Participação nos Lucros de diretores não empregados foram lançadas no Auto de Infração que integra o presente Processo Administrativo Fiscal.
- Toda a base de cálculo objeto deste levantamento não está declarada em GFIP
- Como os fatos geradores lançados no Auto de Infração que integra o presente Processo Administrativo Fiscal estão devidamente registrados na contabilidade da empresa e/ou nas suas folhas de pagamento, não foi formalizada a Representação Fiscal para Fins Penais.

#### IMPUGNAÇÃO

Foi apresentada impugnação em 29/03/2016 (fls. 200 a 290), cujos pontos relevantes para a solução do litígio são:

- O entendimento fiscal não procede, pois:
  - (i) A autuação é nula, por adotar premissa equivocada de que todos os beneficiários dos pagamentos autuados de PLR seriam administradores e/ou diretores não empregados. Entre as verbas

atuadas, há pagamentos efetuados de PLR a diretores empregados da Impugnante, quais sejam: Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira;

(ii) Não incide Contribuição Previdenciária sobre os pagamentos de PLR efetuados pela Impugnante a diretores empregados, bem como a administradores e/ou diretores não empregados, conforme previsto no art. 7º, XI, da Constituição Federal do Brasil em vigor (CF/88), c/c art. 28, §9º, "j", in fine, da Lei nº 8.212/91, c/c Lei nº 10.101/00, bem como, em relação aos últimos, com fulcro no art. 152 da Lei das S.A.;

(iii) Não incide Contribuição Previdenciária sobre os pagamentos de PLR efetuados pela Impugnante a diretores empregados, bem como a administradores e/ou diretores não empregados, dada a sua natureza de gratificação não habitual e eventual, na forma do art. 28, §9º, "c", '7', da Lei nº 8.212/91, ainda que não se admita a sua natureza legal de PLR.

· Em vista disso, a Impugnante busca ver reconhecida a improcedência da autuação em debate e exonerados os pretensos débitos lançados, conforme passa a demonstrar.

· Como se disse, o lançamento em tela funda-se na premissa de que todos os pagamentos de PLR atuados seriam destinados a administradores c/ou diretores não empregados. Porém, esta premissa não corresponde à verdade dos fatos, dado que, dentre os beneficiários da PLR atuada, há diretores empregados devidamente admitidos mediante contrato de trabalho e registrados com vínculo empregatício, quais sejam: Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira.

· Tal equívoco é bastante à anulação do lançamento, seja porque o TVF sequer considera o fato de haver pagamentos de PLR a empregados, seja porque o TVF não consigna motivação ao lançamento previdenciário sobre esses pagamentos de PLR a (empregados).

· Conforme atestam os Contratos de Trabalho e Registros de Empregados (Docs. 03 a 06), os Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira são empregados da Impugnante, não havendo que se falar, portanto, em pagamentos a diretores não empregados, sendo evidente a insubsistência da autuação com relação ao mesmos; como se verifica nas imagens (fl. 203).

· Em vista disso, ao contrário do que constou da Autuação, a base de cálculo utilizada para determinação do quantum debeat referente à Contribuição Previdenciária Patronal devida nos meses de 04/2011 e 04/2012 não reflete, apenas, os valores pagos a administradores e/ou diretores não empregados nestes períodos.

· Com efeito, a autuação na forma em que lavrada e sob a premissa de recair sobre PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados não poderia abranger os pagamentos efetuados aos Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira, que são empregados da Impugnante.

- O lançamento em testilha está equivocado e afigura-se insubsistente, seja por não decorrer da premissa eleita, seja por ausência da devida motivação acerca da exigência previdenciária sobre PLR paga a empregados, seja, ainda, por conter erro grave na base de cálculo eleita, eis que não condizente com a suposta infração alegada (i.e., falta de recolhimento de Contribuição Previdenciária sobre PLR paga a beneficiários não empregados).
- Nos termos das normas legais encimadas, o Auto de Infração deve descrever com precisão, além da infração cometida, a ocorrência do fato imponible e, ainda, os demais elementos da hipótese de incidência tributária e da base de cálculo verificados no plano concreto, em especial o montante do tributo tido por devido e a(s) penalidade(s), se o caso, à luz da garantia constitucional do devido processo legal, mediante contraditório e ampla defesa, prevista no art. 5º, LIV e LV, da Constituição Federal de 1988. (Reproduz doutrinas).
- Vale dizer: a Administração Pública, ao formalizar a sua pretensão, tem o dever de descrever e detalhar o fato gerador na autuação, conforme considerações de Natanael Martins.
- Destarte, afigura-se nulo o AI em testilha por evidente vício material, nos termos do art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72, sendo claro e incontestado o cerceamento do direito de defesa da Impugnante que acarreta.
- Corroborando a insubsistência da autuação o fato de o erro material impactar a base de cálculo lançada, um elemento integrante da regra mal Hz de incidência tributária, o que fulmina de nulidade o lançamento, por vício mn renal.
- O sobredito art. 142 do CTN atribui à Autoridade Administrativa a competência privativa de constituir o suposto crédito tributário por meio do lançamento, definindo-se os seus elementos essenciais, dentre os quais a determinação da matéria tributável.
- Como cediço, a base de cálculo é elemento indispensável à composição do critério quantitativo da regra matriz de incidência. Para o Ilustre Professor Hugo de Brito Machado, "(...) é grande a importância da base de cálculo, porque ela nos permite identificar o tributo de que se cuida. Se a lei cria um imposto sobre a renda mas indica como sua base de cálculo a receita ou o patrimônio, está na verdade, criando imposto sobre a receita ou o patrimônio, e não sobre a renda. (...) A base de cálculo é, portanto, elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para ter-se como resultado o valor do tributo correspondente".
- Ainda, conforme leciona o Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, as funções exercidas pela base de cálculo são de: a) medir as proporções reais do fato, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objetiva; e c) confirmar, infirmar, ou afirmar o correto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa.
- Nesse sentido, diante de sua função comparativa, se a materialidade de determinado tributo/penalidade tributária

caminha para um sentido, e este sentido não é respeitado pela base de cálculo, há uma incongruência normativo-tributária que inquina o lançamento.

· Com efeito, não cabe aos órgãos de julgamento proceder a eventuais modificações ou aperfeiçoamentos no lançamento de ofício originalmente formalizado, mormente nos seus elementos essenciais, estruturais, como no caso sob análise, mesmo porque, em assim procedendo, se estaria usurpando competência que é privativa da autoridade administrativa de fiscalização, competência esta que somente à referida autoridade administrativa é permitido exercer, na lavratura do auto de infração, momento em que, pelo lançamento, considera-se devidamente constituído o crédito tributário. (Reproduz jurisprudências).

· Em vista disso, há de se decretar a nulidade do lançamento e exonerar os pretensos débitos que consigna.

· E, ainda que não cancelados os lançamentos in totum, há de, no mínimo, ser revisado para se excluir da base de cálculo autuada o montante da PLR paga aos Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira, dado se tratar de PLR para a empregados.

· Não obstante a nulidade da autuação na, conforme acima demonstrado, também se afigura improcedente no mérito, dada a inexigibilidade de Contribuição Previdenciária sobre PLR seja em relação a empregados, seja em relação a administradores e/ou diretores não empregados, conforme se passa a expor.

· É fato que a autuação não contestou o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/00 em relação aos pagamentos de PLR autuados destinados a empregados, quais sejam: Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira.

· Aliás, o Sr. Agente Fiscal sequer analisou, tampouco questionou a higidez dos instrumentos laborais aplicáveis nos períodos autuados - i.e., as Convenções Coletivas de Trabalho ("CCT") vigentes nos anos de 2011 e 2012 (Docs. 11 e 12) e os Acordos de Participação nos Lucros e Resultados ("PPR") vigentes nos anos de 2011 e 2012 (Docs. 13 e 14) bem como não contestou o cumprimento dos requisitos previstos pela Lei nº 10.101/00, relativamente aos beneficiários dos pagamentos de PLR autuados.

· Conforme atestam os Contratos de Trabalho e Registros de Empregados (vide Docs. 03 e 05), os Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira são empregados da Impugnante, sendo certa a sujeição da PLR à Lei nº 10.101/00.

· Assim sendo, reconhecido o vínculo empregatício desses beneficiários e diante da ausência de contestação da higidez das CCT e dos PPR que serviram de fundamento de validade para os pagamentos de PLR em 04/2011 e 04/2012, em especial aos empregados em tela, avultam-se regulares seus pagamentos de PLR, inclusive à luz da Lei nº 10.101/00.

- Cumprida a essência de ampla negociação da PLR, entre trabalhadores e empresa, os pagamentos efetuados a esse título não podem ser submetidos à incidência de Contribuição Previdenciária, sob pena de desestimular as empresas de concretizar a expectativa constitucional.
- Frise-se que os Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira enquadram-se, de fato e de direito, no conceito legal de empregado, condição essa que não foi refutada pelo Sr. Fiscal.
- A Autoridade Fiscal lançadora alega que os valores pagos a título de PLR a administradores e/ou diretores não empregados estariam sujeitos à Contribuição Previdenciária.
- Entretanto, tal assertiva improcede, pois olvida da imunidade de que goza a PLR, nos termos do art. 7º, inciso XI, da CF/88, que detém aplicabilidade integral in casu.
- Deveras, o preceito constitucional não deixa margem de dúvidas quanto ao comando, de aplicabilidade imediata, segundo o qual a Participação nos Lucros ou Resultados não possui natureza remuneratória/salarial, independentemente de qualquer prescrição legal, cuja obrigatoriedade se refere exclusivamente à participação da gestão na empresa.
- Estando desvinculados da remuneração, nos termos do vetor constitucionalmente insculpido no artigo 7º, inciso XI, os valores destinados aos trabalhadores sob a rubrica de participação nos lucros ou resultados, inegavelmente não possuem natureza salarial, não sofrendo a incidência de nenhum encargo, notadamente o de compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.
- Em suma, em se admitindo a legitimidade do lançamento efetuado, estar-se-á não somente ofendendo o artigo 7º, XI c/c artigo 195, I, a, do texto constitucional, como também indo na contramão do vetor axiológico, extraído do artigo 7º da CF/88, de adoção de uma política condizente com a melhoria da condição social dos trabalhadores, porquanto a incidência de Contribuições Previdenciárias na hipótese representar verdadeiro desencorajamento de beneficiar o trabalhador mediante sua participação nos lucros da empresa.
- Adicionalmente e contrariamente à alegação fiscal consignada no TVF, a PLR paga a administradores e/ou não empregados sujeita-se à Lei nº 10.101/00 e, também por isso, não sofre a incidência previdenciária, seja porque não há na Lei nº 10.101/00 e nem na legislação específica (dentre elas, a Lei nº 8.212/91) qualquer ressalva de que somente os segurados empregados poderiam perceber PLR desonerada das exações previdenciárias, seja porque tais profissionais atendem à condição de trabalhadores.
- Como visto, a matriz constitucional da PLR é o art. 7º, inciso XI, que trata dos direitos dos trabalhadores, assegurando o direito à PLR desvinculada da remuneração, ou seja, imune às exações previdenciárias, sendo o seu comando de aplicabilidade imediata.

- 
- A conclusão encimada acentua o direito da Impugnante ao cancelamento da autuação em tela, mormente considerando que a D. Fiscalização não apontou qualquer violação à Lei nº 10.101/00 perpetrada in casu, senão o simples fato de os beneficiários da PLR autuada não serem empregados, e sem sequer refutar sua efetiva desvinculação da remuneração, tampouco a ausência de habitualidade, fatores esses comprovados no caso concreto.
  - Em suma, os pagamentos de PLR autuados destinados a administradores e/ou diretores não empregados não integram a sua remuneração, haja vista a expressa dicção legal que rege o tema, notadamente a Lei nº 10.101/00, cuja matriz constitucional finca-se no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, que revelam manifestamente ilegítima e despida de validade a pretensão da D. Autoridade Fiscal de exigir a contribuição previdenciária a cargo do empregador incidente sobre tal pagamento.
  - Por outro lado, convém reiterar que, a D. Autoridade Fiscal, ao implementar requisito inexistente na legislação, qual seja, conferir imunidade, no que tange a incidência de Contribuição Previdenciária sobre a PLR, somente aos empregados, fere o princípio da legalidade, posto que a legislação utiliza a expressão trabalhadores sem fazer qualquer distinção entre eles (com ou sem vínculo empregatício).
  - Noutro giro, a autuação em tela também se afigura improcedente diante da não incidência previdenciária sobre os pagamentos autuados de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, considerando como lei específica para tal desoneração a Lei das S.A.
  - Nesse sentido, improcede o entendimento fiscal consignado no TVF contra a aplicação da Lei das S.A in casu, pautado, insistentemente, na alegação de que a Lei na 10.101/00 seria única lei regente da PLR e aplicável como fundamento à sua desoneração previdenciária.
  - De fato, o pagamento da PLR aos administradores está expressamente previsto na Lei nº 6.404/76, a qual não prevê a incidência previdenciária sobre tal rubrica, tampouco consigna requisitos que se alega descumpridos no caso concreto.
  - Com efeito, essa previsão expressa de longa data deixa claro que o pagamento de PLR a administradores não é um mecanismo inovador, tampouco que vise passar ao largo da legislação previdenciária.
  - É fato que os pagamentos autuados situam-se em um único período de 2011 (04/2011) e em um único período de 2012 (04/2012), sendo evidente a sua natureza eventual e não habitual, o que, também, afasta a incidência previdenciária, in casu, nos termos do art. 28, §9º, "e", "7º", da Lei nº 8.212/91.

- Sendo certo que os pagamentos autuados não possuem habitualidade e afiguram-se eventuais, não se sujeitam à incidência de Contribuição Previdenciária, dado não integrar a remuneração dos beneficiários, com amparo no art 22 c no art. 28, §9º, "e", "7", ambos da Lei nº 8.212/91.
- Face à característica de não habitualidade da verba paga pela Impugnante e, conseqüentemente, a sua não inserção no conceito de salário de contribuição, conclui-se que as Contribuições Previdenciárias não podem ser exigida sobre tal parcela pela inocorrência do fato imponible apto a ensejar a sua incidência.
- Depositando pá de cal sobre o tema, a PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL exarou o ATO DECLARATÓRIO Nº 16 /2011, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único pago sem habitualidade, sobre o qual não incide contribuição previdenciária, frente à jurisprudência pacífica do C. STJ nesse sentido.
- Logo, veja-se que o próprio Fisco, por seus procuradores, reconheceu a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre valores pagos a título de gratificação não habitual, o que se aplica de forma inarredável ao presente caso, corroborando a insubsistência da exigência ora contestada.
- Por derradeiro, caso não sejam canceladas a autuação e exonerados os pretensos débitos tributários, o que se admite apenas ad argumentandum, deve-se, ao menos, afastar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício imposta.
- Contudo, é sabido que, a D. RFB tem por praxe aplicar juros de mora também sobre a parcela da multa, a partir do lançamento ou da cobrança do pretense crédito tributário, o que não se afigura correto à luz da legislação tributária.
- A aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício carece de base legal.
- Sob a ótica do Codex Fiscal, os arts. 113, 139 e 161, do CTN, não há previsão à cobrança de juros de mora sobre multa.
- O art. 113 do CTN dispõe sobre a obrigação tributária, definindo o seu surgimento em função do fato gerador, podendo ter por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade tributária.
- Da interpretação sistemática desses preceitos legais, conclui-se que, com a ocorrência do fato gerador de um tributo ou de uma multa, decorre o surgimento de uma obrigação com tal prestação como objeto (tributo ou multa), cujo inadimplemento sujeita tal prestação à incidência de juros de mora.
- Logo, os juros de mora incidem ou sobre o tributo ou sobre a multa e não sobre ambos.
- Portanto, subsidiariamente, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

[...]

A DRJ julgou a impugnação procedente em parte, conforme decisão cujo acórdão e ementa são, respectivamente, os seguintes:

Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, julgar procedente em parte a impugnação, com o crédito tributário mantido em parte, nos termos do relatório e voto do relator que integram o presente julgado.

Remeta-se de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em razão do valor exonerado, composto pelo valor atualizado acrescido da multa, ultrapassar o limite de alçada, em conformidade com o art. 34 do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Lei 9.532/97, combinado com o art. 1º da Portaria MF/GM 3, de 3 de janeiro de 2008.

Intime-se o sujeito passivo, facultado-lhe interpor recurso voluntário ao Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais.

.....  
NULIDADE DO LANÇAMENTO

Presentes os requisitos legais da notificação e inexistindo ato lavrado por pessoa incompetente ou proferido com preterição ao direito de defesa, descabida a arguição de nulidade do feito. Matérias alheias a essas comportam decisão de mérito.

CERCEAMENTO AO DIREITO DE DEFESA. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

O princípio da ampla defesa é prestigiado na medida em que o contribuinte tem total liberdade para apresentar sua peça de defesa, com os argumentos que julga relevantes, fundamentados nas normas que entende aplicáveis ao caso, e instruída com as provas que considera necessárias.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS.

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR

A participação nos lucros ou resultados só não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando paga pela empresa em conformidade com a lei específica que disciplina a matéria. Atualmente, a matéria é disciplinada pela Lei 10.101/2000, a qual não prevê a possibilidade do pagamento da PLR para segurados contribuintes individuais.

#### MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é devida por força de lei, aplicável com base no princípio da presunção de legalidade e constitucionalidade das leis e da vinculação do ato administrativo do lançamento.

#### JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC.

A taxa SELIC se aplica aos débitos tributários, não existindo vício na sua incidência.

Intimado da decisão em 21/11/2016, pela abertura dos arquivos digitais correspondentes no link Processo Digital, o sujeito passivo interpôs seu recurso voluntário em 15/12/2016, no qual basicamente afirmou que o recurso de ofício deveria ser desprovido e reiterou os argumentos de mérito, da impugnação, no tocante à não incidência de contribuições sobre a PLR paga a administradores e/ou diretores não empregados e no tocante à natureza de gratificação não habitual dos pagamentos, defendendo, por fim, a não incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Sem contrarrazões ou manifestação pela PGFN.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

### 1 Conhecimento

O recurso de ofício não deve ser conhecido, porque a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo de crédito tributário relativo a tributo e encargos de multa no valor total de R\$ 1.302.447,27 (vide tabela abaixo colacionada, constante da conclusão do voto condutor do acórdão), montante este inferior ao limite de alçada de R\$ 2.500.000,00, previsto no art. 1º da Portaria MF nº 63/2017.

Comp	DE (Lançamento)			PARA (Julgamento)		
	Base de Cálculo	Valor Devido (22,50%) - Contribuição Previdenciária	Multa (75%)	Base de Cálculo	Valor Devido (22,50%) - Contribuição Previdenciária	Multa (75%)
abr/11	22.287.133,55	5.014.605,04	3.760.953,78	20.569.813,28	4.628.207,99	3.471.155,99
abr/12	23.273.782,71	5.236.601,10	3.927.450,83	21.683.300,31	4.878.742,57	3.659.056,93
<b>Total</b>		<b>10.251.206,14</b>	<b>7.688.404,61</b>		<b>9.506.950,56</b>	<b>7.130.212,92</b>

A citada Portaria estabeleceu um novo limite para a interposição de recurso pela DRJ, elevando-o para R\$ 2.500.000,00, sendo sabido que, nos termos da Súmula CARF

103, o limite de alçada deve ser aferido na data de apreciação do recurso em segunda instância. Veja-se o texto da Portaria e a redação do verbete sumular retro mencionado:

*Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

*§ 1º O valor da exoneração deverá ser verificado por processo.*

*§ 2º Aplica-se o disposto no caput quando a decisão excluir sujeito passivo da lide, ainda que mantida a totalidade da exigência do crédito tributário.*

.....  
*Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Já o recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

## **2 Do fato jurídico controvertido**

O não conhecimento do recurso de ofício implica a não devolução para o colegiado da matéria relativa à não incidência de contribuições sobre a PLR paga aos diretores empregados. Por outro lado, o recurso voluntário não reiterou as teses de nulidade do lançamento, mas apenas reafirmou as razões de mérito já esboçadas na impugnação acerca da im procedência do lançamento e da impossibilidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. São estes os dois pontos controvertidos, portanto, a serem dirimidos em sede de recurso voluntário.

## **3 Da não incidência de contribuições sobre a PLR paga a diretos não empregados**

A fiscalização entendeu que os pagamentos de PLR efetuados aos diretores não empregados não estariam albergados pela proteção constitucional.

Todavia, filio-me à seguinte corrente interpretativa, do ilustre conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, constante do acórdão 2201-003.370, julgado em 18 de janeiro de 2017, especificamente nestes pontos:

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

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

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

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

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

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

*Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.*

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

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

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

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

*[...]*

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

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

*Ao recordarmos que a Lei nº 10.101/00 trata sobre o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física incidente sobre os valores percebidos pelo trabalhador a título de Participação nos Lucros e Resultados e mais, o faz de forma favorecida, se torna patente que a interpretação que discrimina o diretor estatutário, vedando seu direito ao recebimento da Participação, ofende de morte a Constituição Federal posto que colide frontalmente com a regra (carater descritivo da conduta nos dizeres de Humberto Ávila), constante do inciso II do artigo 150 transcrito.*

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

*Ao afastarmos o direito a percepção da PLR nos termos da Lei nº 10.101/00, o contribuinte individual estaria submetido a tributação sobre o valor recebido com base na tabela vigente para a remuneração decorrente do trabalho. Já, para a mesma verba, recebida pelo diretor empregado ou seja, trabalhador na mesma ocupação profissional ou função este teria direito a uma menor tributação para a mesma renda obtida, vez que decorrente de PLR.*

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

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

*Como nos recorda JJ Canotilho, a interpretação deve ser realizada evitando-se antinomias constitucionais e mais, ampliando-se o gozo de direitos constitucionalmente esculpidos Não há tal vício de inconstitucionalidade na Lei nº 10.101/00. Não será o interprete que irá criá-lo.*

Logo, o recurso deve ser provido, para que seja cancelada a autuação.

Como o recurso foi provido no mérito, em questão prejudicial à tese sucessiva de não incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, este conselheiro deixará de pronunciar-se a seu respeito. Na dicção do art. 939 do CPC, o julgador somente estará obrigado a pronunciar-se sobre as demais matérias quando for vencido na preliminar, mas não quanto à discussão de matéria principal. Veja-se:

*Art. 939. Se a preliminar for rejeitada ou se a apreciação do mérito for com ela compatível, seguir-se-ão a discussão e o julgamento da matéria principal, sobre a qual deverão se pronunciar os juízes vencidos na preliminar.*

#### 4 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido não conhecer do recurso de ofício e de conhecer e dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

#### Voto Vencedor

Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado.

A divergência, neste julgamento, diz respeito ao recurso voluntário, em especial quanto a tese adotada pelo I. Relator no tocante à possibilidade de se pagar PLR a administradores não empregados (contribuintes individuais), na forma da Lei 10.101/2001.

Referida tese tem alicerce na sustentação de que a constituição, ao prever o pagamento da PLR a trabalhadores e não apenas a empregados, o fez de forma a contemplar todas as espécies de trabalhadores, aí incluídos, por óbvio, os administradores não empregados.

Ouso discordar.

O tema não é novo neste Colegiado, que na Sessão de 03.04.2018, analisou a matéria e, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário.

Naquela oportunidade, segui a divergência por entender, e mantido o entendimento, que os pagamentos de PLR efetuados aos administradores não empregados da empresa não se amoldam àqueles preconizados na Lei 10.101/2000.

Trago à colação, trecho daquele voto vencedor com o qual me alinho e dele me sirvo como fundamentação. Confira-se:

*"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<sup>1</sup>:*

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

---

<sup>1</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.

---

*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 (exactamete: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.*

*Com efeito, os direitos dos trabalhadores explicitados nos incisos do art. 7º da CF não contemplam sem restrições, todos os trabalhadores, mas sim os trabalhadores subordinados, conforme destaca também Uadi Lammêgo Bulos em seu "Curso de Direito Constitucional" (11ª edição, 2018, Ed. Saraiva, p. 825).*

*Reitere-se então que esses direitos, tais como o décimo terceiro salário e a licença-paternidade, são voltados aos trabalhadores com vínculo de subordinação<sup>2</sup>, sem que seja sequer cogitada 'discriminação' pelos não alcançados pelas normas ali contidas, tais como os 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.*

---

<sup>2</sup> Cabendo registrar que o § 3º do art. 39 da CF estende alguns desses direitos aos servidores públicos.

*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 a 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 despiendo 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 se vislumbra, no mais, tratamento diferenciado ou mesmo inconstitucional com relação ao diretor empregado, pois este se despe dessa condição na medida em que assume cargo com poder de mando na empresa, como já reconhecido em enunciado sumular pelo Tribunal Superior do Trabalho:*

*Súmula TST nº 269: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.*

*Isso porque, uma vez eleito para o cargo de diretoria, o empregado que passa a ser diretor estatutário não pode assumir o papel de empregado e empregador de si próprio.*

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

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

*Nessa qualidade, o correspondente salário-de-contribuição é a remuneração auferida durante o mês, sendo a contribuição a cargo da empresa calculada com base no total das remunerações pagas ou creditadas*

*a qualquer título, forte nos incisos III dos arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212/91, não lhes sendo aplicável o benefício previsto na alínea "j" do § 9º do art. 28 desse diploma, tendo em vista ser a lei específica requerida nesse dispositivo a Lei nº 10.101/00, a qual, conforme explanado, não contempla trabalhadores não empregados.*

*Como fecho desse tópico, registro 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.*

*Essa 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."*

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

Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:

**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 exequibilidade. 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. **Acórdão nº 9202-005.705, sessão de 29.08.2017.**

Prosseguindo, há de se registrar que os requisitos da habitualidade e não eventualidade não se mostram indispensáveis a caracterizar a incidência da contribuição no caso em tela, consoante se denota do artigo 22, III e 28, III da Lei 8.212/91. *verbis*:

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

(...)

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços;*

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

(...)

*III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;*

Destarte, entendo não assistir razão ao recorrente neste ponto.

No que toca ao juro sobre a multa, o assunto já foi apreciado pela CSRF inúmeras vezes. Destaco o acórdão 9202-01-806, de 24.10.2011, a seguir ementado:

**JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.**

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Recurso Especial Negado.

Processo nº 16327.720260/2016-28  
Acórdão n.º **2402-006.526**

**S2-C4T2**  
Fl. 12

---

Em resumo, os juros de mora sobre a multa são devidos, na medida em que o § 3º do artigo 113 do CTN considera ambos, tributo e multa, como integrantes do conceito de crédito tributário.

E mais, o STJ reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.335.688/PR, REsp 1.129.990/PR e REsp 834.681/MG)

Ante o exposto, VOTO por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti