



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

Processo nº 16327.720298/2012-77
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-005.187 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2019
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
Recorrente BANCO INDUSVAL SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2007 a 31/08/2008

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

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

RELATÓRIO DE CO-RESPONSÁVEIS E VÍNCULOS. CARÁTER INFORMATIVO. SÚMULA CARF Nº 88.

A "Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUTO DE INFRAÇÃO ASSOCIADO AO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. SÚMULA CARF Nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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 deu provimento parcial para excluir do lançamento os valores referentes à PLR.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Marcelo de Sousa Sáteles, 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. Ausente a conselheira Andrea de Moraes Chieriegatto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte (MG) - DRJ/BHE, que julgou procedente autos de infração (fls. 2/33): DEBCAD 37.346.331-6, referente às contribuições previdenciárias patronais, incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Lucros aos administradores não empregados, e para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (na competência 06/2007, relativa à diferença entre a alíquota declarada e recolhida pelo contribuinte (1%) e o determinado pela legislação (3%); e na competência 09/2007, relativa à diferença apurada sobre o valor depositado judicialmente pelo contribuinte, por ser parte no Processo Judicial nº 2007.03.00.087110-6, com origem no Processo 2007.61.00.020014-8); e também o DEBCAD 37.346.332-4 (CFL 68), auto de infração de obrigação acessória lavrado por ter a empresa apresentado as GFIPs das competências 02/2008 e 08/2008, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A exigência foi impugnada (fls. 93/105), porém restou integralmente mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 162/172), nos termos sintetizados na seguinte ementa:

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÓCIOS E ADMINISTRADORES.

O anexo Relatório de Vínculos tem finalidade meramente informativa, não atribui responsabilidade tributária às pessoas nele indicadas e nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal.

DEPÓSITOS JUDICIAIS. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE

Fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, inciso II, do Código Tributário Nacional - CTN, relativo à matéria discutida judicialmente e cujos valores lançados foram objeto de depósitos judiciais na respectiva ação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PREVISÃO CONSTITUCIONAL.

O dispositivo constitucional que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros e resultados desvinculada da remuneração é de eficácia limitada, eis que expressamente prevê

regulamentação por meio de lei ordinária, em consequência, a citada verba só deixou de integrar a base de contribuição a partir da edição da norma infraconstitucional e desde que em cumprimento da mesma.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
DIRETORES NÃO EMPREGADOS.**

O pagamento ou crédito de participação nos lucros a diretores não empregados integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por falta de previsão legal de não-incidência.

**INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. GFIP.
DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS
GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS.**

Constitui infração à legislação previdenciária, a apresentação de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

JUROS. TAXA SELIC.

É lícita a incidência dos juros com base na taxa SELIC nos débitos com a União decorrentes das contribuições sociais não recolhidas nos prazos previstos na legislação previdenciária.

PRODUÇÃO DE PROVAS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

O recurso voluntário foi interposto em 26/02/2016 (fls. 176/186), demandando o contribuinte o cancelamento da autuação. Com tal fito, após esclarecer que a discussão relativa a alíquota do RAT está sendo objeto de medida judicial, aduz, em síntese, que:

- o art. 7º da CF, em seu inciso XI, assegurou aos trabalhadores em sentido largo a participação nos lucros, então a Lei nº 10.101/00 tem de ser interpretada sob esse enfoque, de modo que tal participação abranja não só empregados, mas também diretores estatutários, e nessa esteira assim deve ser compreendida também a alínea 'j' do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, sendo esse o entendimento de vários acórdãos do CARF, dos quais traz ilustrações;

- devem ser excluídas as pessoas listadas no relatório de vínculos, por ser esse instrumento que tem o condão de instruir eventual título executivo;
- cabe aplicar a retroatividade benigna no cálculo da multa por descumprimento de obrigação acessória, a qual resultaria na utilização da norma contida na Lei nº 11.941/09.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Esclareça-se desde já que este voto cingir-se-á a abordar as questões afeitas à PLR, ao relatório de vínculos e ao auto de multa por descumprimento obrigação acessória, dado que a discussão relativa a alíquota do RAT está sendo objeto de medida judicial, conforme admitido pelo recorrente.

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 Moreira¹:

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoas e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

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

Também o § 4º do art. 218 da CF reforça a compreensão de que a participação nos lucros e resultados é dirigida ao trabalhador subordinado. Esse parágrafo veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrando 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

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

sistemas de remuneração que assegurem ao empregado - *e não ao trabalhador não subordinado* - desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

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

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

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

A redação desse artigo, aliás, evidencia muito claramente ser o empregado o destinatário da norma, pois como defender que o diretor estatutário, representante do poder de da empresa que subordina, poderia participar de negociação sob as vestes simultâneas de empregador/empregado (trabalhador ou empregado em sentido amplo, caso assim se admita)?

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

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

Com a devida vênia, carece de razoabilidade tal exegese.

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

Registre-se, como remate, 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):

Incidirá 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.

Portanto, não há reforma a realizar na decisão contestada, nesse aspecto.

Noutro giro, deve ser observado que não foi lavrado qualquer termo processual mediante o qual tenha sido imputada responsabilidade aos sócios do contribuinte; de sua parte, o relatório de vínculos combatido tem caráter meramente informativo, consoante entendimento aprovado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 10/12/2012:

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Sendo tal enunciado de observância obrigatória para este Colegiado, por força do art. 72 do Anexo II do RICARF, não há como acatar as razões recursais.

No que tange à multa por descumprimento de obrigação acessória, o contribuinte defende deva ser aplicada ao lançamento a multa de mora regradada pela Lei nº 11.941/09 (conversão em lei da MP 449/08), a qual teria sido mais benéfica do que a imposta pela fiscalização.

A respeito do tema, contudo, este Colegiado deve ater-se, por força do já mencionado art. 72 do Anexo II do RICARF, à verificar a aderência do lançamento ao enunciado sumular a seguir:

Súmula CARF nº 119: No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ou seja, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, havendo lançamento conjunto de obrigação principal e acessória, devem ser somadas a multa relativa à obrigação principal (art. 35, inciso II da Lei nº 8.212/91) com a multa por descumprimento da obrigação acessória conexa (art. 32, inciso IV, § 4º ou § 5º da Lei nº 8.212/91), conforme previstas antes da vigência da MP nº 449/08, sendo o resultado comparado com a multa regradada no art. 44 da Lei nº 9.430/96, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, de acordo com o disposto no art. 35-A da Lei nº 8.212/91.

Tais são as orientações, necessário observar, contidas na Portaria PGFN/RFB nº 14/09.

Na espécie, tem-se que, consoante discriminado no Termo de Verificação Fiscal (fls. 09 e ss), foi esse, precisamente, o procedimento da fiscalização, que realizou o comparativo das penalidades previstas à época dos fatos e à época da autuação, e aplicou a multa mais benéfica ao contribuinte. Inexiste, assim, reforma a realizar no lançamento nesse ponto.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson