



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.720450/2012-11
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9202-004.490 – 2ª Turma
Sessão de 29 de setembro de 2016
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando a tese suscitada pelo Recorrente para reforma do acórdão é conflitante com a tese apontada como paradigma.

AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. REMUNERAÇÃO DIRETORES/ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ART. 28, § 9º DA LEI 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária à previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Inteligência do art. 28, § 9º da Lei 8.212/91.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados.

A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não

remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91.

A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ).

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA.

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo. Assim o descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade, aplicando-se o art. 173, I do CTN.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

Para período cuja obrigação principal foi extinta pela decadência, em relação a obrigação acessória respectiva do período, deve-se recalcular a multa levando-se em consideração a comparação entre o art. 32 da Lei nº 8.212/91 com redação anterior a MP nº 449/08 e o 'novo' art. 32-A dessa mesma lei.

Recurso Especial da Fazenda e do Contribuinte providos em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente o Recurso Especial do Contribuinte, somente quanto à PLR paga a administradores e à decadência de obrigação acessória, vencidos os conselheiros Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que o conheceram integralmente e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para excluir a multa das competências de 01/2007 e 02/2007, vencidos os conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (relatora), Patrícia da Silva, Ana Paula Fernandes e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento parcial em maior extensão. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para limitar o somatório das

multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória ao percentual de 75%, exceto na competência 03/2007, para a qual a multa fica reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Em verificação fiscal foi constatado que o contribuinte supostamente teria efetuado, durante o ano calendário de 2007, pagamentos a segurados empregados e administradores à título de Participação no Lucros e Resultados (PLR) em desacordo com a Lei nº 10.101/00, fato que ensejou a lavratura dos seguintes autos de infração:

AIOP DEBCAD nº 37.346.3332, Auto de Infração de Obrigação principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, (22,5%), e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho GILRAT, (1%), incidentes sobre as seguintes Rubricas constantes da folha de pagamento: PA Participação Lucros Administradores, (04/2007), PE Participação Lucros Empregados, (01/2007, 02/2007, 04/2007 e 08/2007), PEI Participação Lucros Empregados, (03/2007, 07/2007 e 09/2007);

AIOP DEBCAD nº 37.346.3340: Auto de Infração de Obrigaçāo Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos Terceiros NC A, 0,2%, FNDE, 2,5%), incidentes sobre as importâncias pagas a título PE Participação Lucros Empregados, (01/2007, 02/2007, 04/2007 e 08/2007), PE1 Participação Lucros Empregados, (03/2007, 07/2007 e 09/2007), e

AIOA DEBCAD nº 37.346.3359: Auto de Infração de Obrigaçāo Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal (CFL) 68, nas competências em que a multa calculada anteriormente à Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, demonstrou-se mais favorável ao contribuinte, (01/2007, 02/2007, 04/2007 e 08/2007).

As violações a Lei nº 10.101/00 foram caracterizadas pelo fato de ter havido pagamento à diretores não empregados, ocorrência do pagamento de PLR a segurados empregados em mais de duas vezes ao ano, periodicidade inferior à semestralidade e ainda foi questionado o fato de alguns funcionários terem recebido PLR em valor superior a 30 vezes o salário contratado.

Em sede de impugnação o contribuinte alegou decadência do período compreendido entre janeiro e março de 2007 (intimação do AI ocorrida em 18.04.2012 / e-fls. 25) tendo havido a comprovação da existência de pagamento parcial do tributo no período; defende a não incidência da contribuição previdenciária sobre o PLR pago aos diretores não empregados seja em razão do conceito de trabalhador adotado pelo art. 7º, XI da Constituição Federal seja pela aplicação da Lei nº 6.404/76. Defende o caráter eventual dos valores pagos e esclarece aspectos relacionados a periodicidade dos pagamentos das parcelas. Por fim, questiona a lavratura do auto de infração para cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória cuja obrigação principal nem sequer foi definida como devida e subsidiariamente impugna a aplicação de juros sobre multa de ofício.

A DRJ julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário.

Em recurso voluntário o contribuinte reitera suas argumentações de defesa e ainda afirma que na remota hipótese de se manter o lançamento não podem ser desconsiderados todos os pagamentos feitos à título de PLR, afinal somente aqueles que excederam a primeira e segunda parcelas do ano estariam contrários a Lei nº 10.101/00.

A 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu parcial provimento ao recurso voluntário podendo a decisão ser assim resumida:

I) Por maioria de votos:

- a)** em negar provimento ao recurso, na questão da decadência da obrigação acessória (voto do redator): "*Dessa forma, para os Autos de Infração lavrados por descumprimento de obrigações acessórias, por se tratar de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional.*";
- b)** em negar provimento ao recurso, na questão do pagamento de PLR a contribuintes individuais (voto do relator): "*A Lei 10.101/2000 só é aplicável*

no caso dos empregados, conforme podemos extrair do caput do art. 2º. Assim, no caso dos contribuintes individuais (administradores sem vínculo de emprego) remanescemos sem lei regulamentadora. Como o STF já reconheceu que a imunidade do art. 7º, inciso XI necessita de lei regulamentadora, as verbas pagas a título de participação nos lucros a administradores mantém sua natureza remuneratória de gratificação ajustada paga com habitualidade e que, portanto, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.";

c) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente (voto do relator): "As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte.";

II) Por unanimidade de votos:

a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, (voto do relator): "Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.";

b) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento referente às obrigações principais as contribuições apuradas até a competência 03/2007, anteriores a 04/2007, devido à regra expressa no Art. 150, do CTN (voto do relator): "aplicação da Súmula CARF 99";

c) em dar provimento parcial ao recurso, na questão do pagamento de PLR a segurados empregados, a fim de excluir do lançamento as contribuições referentes a duas primeiras parcelas pagas (voto do relator): "Com relação aos pagamentos a título de PLR feitos em mais de duas vezes no ano civil, há provas nos autos que foram, de fato, realizados. O argumento de que alguns pagamentos referiam-se a antecipações não afasta o requisito legal de que não haja pagamento de parcela de PLR no ano em mais de duas vezes. Se isso fosse aceito, poderíamos pagamento de PLR em durante todo o ano, sendo dois pagamentos a título de "verdadeira" PLR e outros dez a título de simples antecipação do ano seguinte. Logo, conforme nossa posição já explanada, votamos por excluir do lançamento os dois primeiros pagamentos considerados no ano, mantendo-se os demais na base de cálculo das contribuições.";

III) Por voto de qualidade:

a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91 (voto do relator).

Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e pelo Contribuinte.

Em exame de admissibilidade os recursos foram admitidos em relação as seguintes matérias:

- Recurso do procurador: Retroatividade benigna tendo em vista a redação antiga do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (vigente à época dos fatos) em confronto com a multa prevista na nova redação daquela mesma lei, introduzida pela Medida Provisória nº 449/2008 - aplicação da forma de cálculo utilizada pela autoridade fiscal para aferição da multa mais benéfica ao contribuinte, em conformidade com o que dispõe a Instrução Normativa SRF nº 1.027/2010.
- Recurso do contribuinte: (I) incidência da Contribuição Previdenciária sobre PLR pagos aos administradores não empregados, (II) exclusão do lançamento dos valores de PLR distribuídos aos empregados e relativos ao primeiro pagamento efetuado no segundo semestre de 2007, e (III) exclusão da multa isolada por suposto descumprimento de obrigação acessória relativa ao período de 01/2007 a 03/2007, em função da decadência reconhecida dos pretensos débitos previdenciários desse ínterim.

As partes apresentaram contrarrazões.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Do conhecimento dos recursos:

Com relação ao Recurso da Fazenda Nacional, adotando as razões do despacho de admissibilidade, entendo que foram preenchidos os requisitos previstos pelo Regimento Interno e portanto, deve ser conhecido.

Inicialmente destaco que o conceito de 'cotejamento analítico' já é um debate superado neste Colegiado tendo sido firmado entendimento no sentido de que o recurso deve apresentar elementos suficientes que comprovem a alegada divergência, sendo desnecessário a realização de comparativo ponto a ponto entre acórdão recorrido e paradigma.

A meu ver, ao contrário do alegado em sede de contrarrazões, houve a correta comprovação da divergência entre o acórdão recorrido e aqueles eleitos como paradigmas pela Fazenda Nacional. No mais, destaco que a matéria devolvida a este Colegiado ainda pende de decisão definitiva do Conselho e também do Poder Judiciário, haja vista a inexistência de súmula ou decisões terminativas sob a sistemática da Repercussão Geral ou Recursos Repetitivos.

No que tange ao Recurso interposto pelo Contribuinte entendo ser necessária uma abordagem acerca do conhecimento no que se refere ao pedido de exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária dos valores pagos aos empregados à título de PLR.

O Recorrente deixa claro em seu recurso que o acórdão recorrido observando a redação do art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00 vigente na data do fato gerador, acertadamente considerou que teriam observado a periodicidade legal os dois primeiros pagamentos realizados no ano-calendário 2007, ou seja, nos meses de janeiro e fevereiro.

Embora tenha se manifestado neste sentido, o Contribuinte junta acórdãos paradigmáticos que adotaram entendimento diverso, divergência muito bem resumida pelo Item 40 da peça recursal:

40. Observa-se que o v. acórdão recorrido, ao analisar quais os pagamentos teriam observado a periodicidade mínima, entendeu que seriam os dois primeiros pagamentos efetuados no ano-calendário autuado. Entretanto, no 1º e 2º Acórdão Paradigma/Periodicidade, asseverou-se que os pagamentos que atendem à periodicidade mínima são os primeiros efetuados em cada semestre civil do respectivo ano-calendário autuado.

Ora, analisando a divergência apresentada, concluo que tanto o acórdão recorrido quanto os eleitos como paradigmáticos são convergentes no sentido de que somente podem ser consideradas como PLR duas parcelas pagas no ano. Porém, para o recorrido as parcelas 'legais' seriam as duas primeiras pagas no ano, ignorando-se a exigência da periodicidade mínima de um semestre civil; já para os paradigmáticos a interpretação do citado §2º de ser feita no sentido de que além da exigência legal quanto ao número máximo de parcelas pagas no ano, a empresa deve obedecer, ainda, a norma que a impede de efetuar o pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil.

Assim, caberia a esse Colegiado dirimir a divergência de interpretações dada ao art. 3º, §2º da Lei nº 10.101/00, definindo quais duas parcelas pagas ao longo do período de apuração poderiam ser classificadas como PLR.

Ocorre que não é esta a intenção do Recorrente. Ao juntar os acórdãos paradigmáticos o contribuinte requer "uma exoneração em maior extensão", defendendo também a exclusão dos valores pagos no mês de agosto de 2007, por se tratar do primeiro pagamento do 2º semestre, observando-se o termo "semestre civil". Vejamos:

36. Conforme mencionado, no v. acórdão recorrido, a C. Turma a quo entendeu que teriam observado a periodicidade legal apenas os 2 (dois) primeiros pagamentos de PLR realizados no ano-calendário de 2007, nos meses de 01/2007 e 02/2007.

37. Em que pese o acerto da C. Turma a quo ao reduzir a autuação neste quesito, a Recorrente pugna pela exoneração em maior extensão, para que se cancele também, o pagamento efetuado em 08/2007, por se tratar do 1º pagamento do 2º semestre de 2007, tal como entenderam a C. 1ª Turma da 4ª Câmara da 2 Seção do CARF e a extinta Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes - 1º e 2º Acórdãos Paradigmas/Periodicidade...

Entendo que o contribuinte ao pedir apenas o cancelamento da exigência sobre a PLR paga a segurados empregados em 08/2007, requerendo implicitamente a manutenção da decisão recorrida, defende ser possível o pagamento de mais de duas parcelas ao ano à título de PLR e esse não é o entendimento dos acórdãos paradigmas.

Na verdade, pretende o contribuinte por meio deste recurso especial que o Colegiado decida o caso concreto criando uma terceira tese a qual decorreria da aplicação conjunta da tese que fundamenta o acórdão recorrido e aquela adotada pelo acórdãos paradigmas.

Assim, não sendo essa a finalidade do Recurso e não tendo sido apresentado acórdão paradigma que sustente o entendimento do Recorrente, deixo de conhecer do recurso Contribuinte no que diz respeito a discussão acerca da exclusão do lançamento dos valores de PLR distribuídos aos empregados relativos a agosto/2007.

Quanto ao mérito, vejamos pontualmente cada um dos recursos:

Do Recurso do Contribuinte:

Conforme relatório, o recurso do contribuinte foi recebido em relação aos seguintes temas:

1) incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados à título de PLR;

2) exclusão da base de cálculo da Contribuição Previdenciária dos valores pagos aos empregados à título de PLR e relativos à primeira parcela paga no segundo semestre do período de apuração em questão; e

3) exclusão da multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória aplicada em relação ao período em que foi reconhecida a decadência do débito tributário principal.

Após reexame de conhecimento, restou para apreciação do mérito apenas os itens 1 e 3.

Da incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados à título de PLR.

Com relação ao tema 'incidência da Contribuição Previdenciária sobre os valores pagos aos administradores não empregados à título de PLR' muito se discute sobre aplicação da Lei nº 6.404/76 como fundamento para exclusão do conceito de remuneração fixado pelo art. 22, III da Lei nº 8.212/91, dos valores pagos à título de distribuição de lucros aos administradores de pessoas jurídicas quando tais trabalhadores não possuem vínculo empregatício. Em que pesem os argumentos em sentido contrário, entendo não haver qualquer óbice legislativo para a exclusão de tais valores da base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa.

Sabe-se que contribuinte individual é classe de trabalhador criada pela Lei nº 9.876/99 que alterando a Lei nº 8.212/91, acrescentou o inciso V ao seu art. 12, prevendo na alínea 'f' que se enquadra nesta categoria os diretores não empregados e os membros dos conselhos de administração de sociedade anônima. Assim, a Previdência Social ao extinguir a antiga figura do contribuinte autônomo, passou a classificar os trabalhadores em questão como contribuintes individuais.

Ainda por força das substanciais alterações promovidas na Lei nº 8.212/91, por meio do art. 22, III, passamos então a ter como fato gerador da Contribuição Previdenciária o pagamento efetuado por pessoas jurídicas a esses contribuintes individuais que lhe prestam serviço:

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;

...

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo.

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Adotando teoria desenvolvida pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, ao analisar essa nova redação dada ao art. 22 em conjunto com os demais dispositivos da Lei de Custo, construo a seguinte regra matriz de incidência para a contribuição previdenciária ora discutida: havendo pagamento de valores pela empresa à trabalhador sem vínculo empregatício

(contribuinte individual), deve a pessoa jurídica recolher à título de contribuição previdenciária no mês, valor correspondente à incidência de 20% sobre o total das remunerações pagas (no presente caso temos o adicional de 2,5%).

Fixando-nos no critério quantitativo, a base de cálculo da contribuição devida pela empresa, à princípio, seria a remuneração paga ou creditada à qualquer título, entretanto não podemos deixar de observar a exclusão feita pelo citado parágrafo 2º que nos remete ao tão discutido art. 28, §9º.

Vejamos então a parte que nos interessa do art. 28:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados 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;

...

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;

...

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

...

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

...

Referido art. 28 nos traz o conceito de salário-de-contribuição, ou seja, o valor que serve de base de incidência das alíquotas de contribuição previdenciária devida pelos segurados obrigatórios. Nos seus incisos essa base de incidência é dividida conforme a categoria do segurado: empregado e trabalhador avulso, empregado doméstico, contribuinte individual e segurado facultativo.

E é aqui começa a construção da minha linha de interpretação.

O §9º do art. 28 ao prever quais os valores não compõe o conceito de salário-de-contribuição, não traz qualquer ressalva quanto à abrangência das exceções ali exposta, segundo o texto legal as exclusões devem ser utilizadas para a delimitação do salário-de-contribuição para fins de toda a lei e não apenas no que tange à contribuição relacionada aos empregados, trabalhadores com vínculo empregatício, prevista no inciso I.

Assim, afirmar que a exceção da alínea 'j' somente se aplica a essa categoria de contribuintes, adotando como lei específica apenas a Lei nº 10.101/00 seria uma limitação desarrazoada da norma.

A meu ver caso a intenção do legislador fosse restringir as exceções do citado parágrafo ou mesmo a exceção da alínea 'j' ora discutida, deveria ter feito menção que as exclusões somente abrangeiam o conceito de salário-de-contribuição previsto no inciso I do art. 28, que como dito fixa a base de incidência da contribuição devida pelos segurados empregados. A redação ampla do parágrafo me leva a interpretação que as exceções também se aplicam ao conceito de salário-de-contribuição fixado pelos demais incisos do artigo, entre eles o inciso III o qual abrange os contribuintes individuais.

Meu entendimento é no sentido de ser perfeitamente possível a interpretação de que a lei específica referida pela alínea 'j' no caso dos trabalhadores com vínculo empregatício seria a Lei nº 10.101/00, enquanto que no caso dos administradores não empregados, contribuintes individuais, teríamos a Lei nº 6.404/76.

Destaco que não estou falando que para os trabalhadores sem vínculo empregatício a exclusão do conceito de remuneração está baseada na hipótese de não incidência prevista no art. 7º, XI da Constituição Federal, a qual tem como objetivo estimular o empregado a produzir mais, buscando resultados efetivos para empresa e contribuindo para a melhoria da qualidade da relação capital e trabalho. Para esta hipótese é que teremos a aplicação da Lei nº 10.101/00 como norma regulamentar da exceção prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28.

Ora, o legislador infraconstitucional ao regulamentar a Contribuição prevista no art. 195, I, 'a' da Constituição Federal, por meio da Lei nº 8.212/91, elegeu outras hipóteses de não incidência que são todas aquelas do citado §9º, entre elas a alínea 'j' que por não ser de aplicação exclusiva aos empregados (inciso I) comporta o entendimento de que a Lei nº 6.404/76 foi a norma eleita pelo legislador como norma específica para disciplinar a participação nos lucros e resultados devida aos contribuintes individuais.

Assim, voto no sentido de que a importância paga aos administradores não empregados à título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária a que se refere o art. 195, I da Constituição.

Da exclusão da multa isolada pelo descumprimento de obrigação acessória aplicada em relação ao período em que foi reconhecida a decadência do débito tributário principal.

Por fim, com relação ao pedido de cancelamento da multa isolada lançada em razão do descumprimento de obrigações acessórias, haja vista estar o débito da obrigação principal extinto pela decadência, em que pesem os argumentos da defesa filio-me a corrente adotada pelo acórdão recorrido.

É sedimentado que o prazo decadencial aplicável às obrigações acessórias é aquele previsto no art. 173, I do CTN. Isso porque, independentemente do reconhecimento da decadência, em algum momento a obrigação principal era devida e por não ter sido adimplida gerou o lançamento de ofício, tanto do tributo quanto do respectivo descumprimento do dever instrumental.

A meu ver o art. 113 do CTN deixa claro que as obrigações acessórias, apesar de em sua maioria estarem relacionadas ao dever de pagar um tributo, dessas são distintas e autônomas:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Assim, descumprida uma obrigação acessória haverá o lançamento de ofício da penalidade, devendo neste caso ser aplicado o art. 173, I do CTN.

Cito para ilustrar o entendimento da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão 2401-003.209, que ainda nos traz apontamentos relevantes acerca da finalidade das informações prestadas em GFIP:

Ressalto, que independente da decadência das obrigações principais ter sido decretada a luz do art. 150, § 4, nos autos de obrigação acessória não há como atribuir mesmo raciocínio, tendo em vista serem obrigações distintas, a de recolher a contribuição devida, e a de informar em GFIP fatos geradores de contribuição previdenciária. A informação em GFIP não possui o condão de apenas informar a contribuição devida, mas acima de tudo, informar a remuneração do segurado da previdência social, informação essa que irá subsidiar a concessão de benefícios e o correspondente cálculo do salário de benefício.

Ressalta-se porém que, mesmo com o entendimento acima firmado, no presente caso somente devem ser afastadas as multas aplicadas em relação às obrigações acessórias devidas nos meses de janeiro/2007 e fevereiro/2007. Como dito, tal exclusão não se dá pela decadência, ela é na verdade uma consequência lógica do fato de a decisão recorrida ter admitido como legais as parcelas dos lucro distribuída aos empregos nesses citados meses. Tendo sido admitidas como PLR as parcelas pagas nos meses de janeiro e fevereiro não houve por parte do contribuinte qualquer infração que levasse a aplicação da multa no período.

Diante do exposto dou provimento parcial ao recurso do Contribuinte.

Do Recurso da Fazenda Nacional:

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial requerendo a reforma do julgado sob o argumento de que para determinar qual a multa mais benéfica ao contribuinte, em hipóteses como a dos presentes autos, em que houve lançamento da obrigação principal, bem como lançamento da obrigação acessória, deve-se efetuar o seguinte cálculo: somar as

multas da sistemática antiga (art. 35, II e art. 32, IV da norma revogada) e comparar o resultado dessa operação com a multa prevista no art. 35A da Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009 e que remete ao art. 44, I, da Lei nº 9.430/96 (75%).

Aqui devo esclarecer que a tese adotada por esse Colegiado, inicialmente por maioria e, agora, por unanimidade é exatamente aquela defendida pela Recorrente.

Para ilustrar o entendimento cito, e adoto como razões de decidir, os fundamentos do voto proferido pela Ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no acórdão nº 9202-003.849:

Ainda, no que tange ao cálculo da multa, para entender a natureza das multas aplicadas e por conseguinte como deve ser interpretada a norma, passemos a algumas considerações, tendo em vista que a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP, introduzindo dois novos dispositivos legais, senão vejamos:

Até a edição da MP 449, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32A.

O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35A que dispõe o seguinte,

“Art. 35A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

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

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

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de “multa de ofício” não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de Obrigaçāo Principal AIOP, pois estariamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

...

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea "c", do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

...

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.

Assim, entendo que a multa aplicada pelo auditor encontra-se em perfeita consonância com os normativos vigentes, bem como refletem de forma mais adequada a natureza da multa aplicada. Note-se que a aplicação do somatório das multas para efeitos de apuração da multa mais benéfica, impossibilita a aplicação da limitação da multa a 20%, atribuída pela turma a quo, por considerar, que a multa aplicada pela legislação anterior não tem caráter de moratória, mas de multa de ofício.

Nesse sentido, por conta da aplicação da legislação mais benéfica ao contribuinte e conforme o quadro comparativo de multas juntado às fls. 41/44, deve-se recalcular a multa levando-se em consideração a comparação entre o art. 32 da Lei nº 8.212/91 com redação anterior a MP nº 449/08 e o 'novo' art. 32-A dessa mesma lei, salvo em relação ao período março 2007 - cuja obrigação principal foi fulminada pela decadência impedido a aplicação da regra exposta - para o qual a multa fica reduzida ao valor previsto no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Dante do exposto, i) conheço em parte do recurso do Contribuinte para no mérito lhe dar parcial provimento afastando a incidência da Contribuição Previdenciária sobre o PLR pago aos administradores e excluir as multas pelo descumprimento de obrigação acessória em relação aos meses de janeiro/2007 e fevereiro/2007, e ii) conheço do recurso da Fazenda Nacional para no mérito lhe dar parcial provimento para manter a forma de cálculo aplicada pelo fiscal na apuração da multa aplicada, salvo em relação ao período cancelado pela decadência.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Redatora designada

Peço licença a ilustre conselheira para divergir do seu entendimento com relação ao mérito da incidência de contribuições previdenciárias sobre a verba intitulada PLR - Administradores.

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos, primeiramente, identificar os fundamentos da autoridade fiscal para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para, então, com base nos argumentos trazidos pelo recorrente e os fundamentos que embasaram a Decisão recorrida, determinar a quem assiste razão em relação ao lançamento realizado.

Dessa forma, transcrevo trechos do Termo de Verificação Fiscal, fls. 7/25 que muito bem retratam a questão.

6.1- Os fatos geradores das contribuições previdenciárias que fazem parte deste Processo , tiveram origem nas participações nos lucros atribuídos aos administradores pelo contribuinte, declarados nas GFIPs como categoria 5 -Diretor não empregado - sem a devida incidência de contribuições previdenciárias contido no levantamento PA - Participações dos Administradores (Item 7 deste Termo). No item 8 deste Termo o levantamento PE - PLR Empregados - o crédito previdenciário refere-se a pagamentos de Participações nos Lucros ou Resultados atribuídos a empregados em desacordo com a Lei 10101/2000.

7.- Levantamento PA - Participação Lucros administradores- período do crédito previdenciário: 04/2007.

7.1- No exame das folhas de pagamento constatou-se o pagamento a diretores não empregados (administradores) na rubrica 0040 - Participação nos Lucros ou Resultados- Registrados na conta contábil 4.9.3.15.00.01 - PROV PI PARTICIP NOS LUCROS ADMINISTRADORES - estas participações atribuídas aos diretores pela Assembléia da CIA, foram adicionados na apuração do Lucro Real como determina a legislação do Imposto de Renda, porém não foram tributadas para efeito de contribuições previdenciárias conforme declaração das GFIPs e das folhas de pagamento do 'contribuinte . (doe. 1 - Registro Contábil das Participações dos administradores); (doc.2 - relação dos pagamentos a cada diretor , apresentado pelo contribuinte), (doe, 3 - Ata da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária de 30/03/2007)

7.5.- 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.

7.6.- Ocorre que a lei específica que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária, é apenas a Lei nº 10.101/00. Essa norma legal teve a sua origem na MP 794, de 29/12/94, e sucessivas reedições, regulamentando a CF (art. 7º, inciso XI), a Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º, alínea j) e o Decreto nº 3.048/99 (art. 214, § 9º, inciso X).

7.7.- A MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00, desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição e permitindo a dedução desta despesa na apuração do imposto de Renda a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretores não empregados (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária e a despesa é indeudável.

7.8.- 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 explicitaremos esse posicionamento.

7.22.- A regulamentação ocorreu, em 29/12/1994, com a edição da Medida Provisória nº 794, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências:

"Art. 1º Esta Medida Provisória 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 artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal.

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados. Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhistico ou previdenciário".

7.23.- Pela leitura dos artigos 2º e 3º, não resta dúvida de que a intenção do constituinte foi desvincular da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebida apenas pelo empregado, ou seja, a participação paga a outra 'espécie de trabalhador será considerada base de incidência de contribuição previdenciária.

7.24.- A MP nº 794, de 29/12/1994, foi reeditada várias vezes até a sua conversão na Lei nº 10.101/2000, que atualmente trata da

regulamentação da matéria. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração.

7.25.- Da Lei 6404/76 (Lei das Sociedades Anônimas):

7.26.- A empresa é uma sociedade anônima e pagamentos de participações nos lucros atribuídos a diretores estatutários é regulada na Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações. Em virtude disso, vamos esclarecer alguns pontos desse diploma legal.

7.27.- Através do art. 145, notamos que a referida Lei trata os conselheiros e os diretores como administradores:

"Art. 145 - As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."

7.28.- De acordo com o art.146, os administradores poderão ser acionistas ou não:

"Art.146 - Poderão ser eleitos para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os membros do conselho de administração ser acionistas e os diretores residentes no País, acionistas ou não. (Redação dada pela Lei 10.194/01)".

7.29.- O art. 152 trata da remuneração dos administradores:

" Art. 152 - A assembleia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos • seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei 9.457/97)

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

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

7.30.- Esse dispositivo apenas faculta a Companhia - que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas - pagar participação nos lucros aos administradores, desde que

observado o limite. Não desvincula da remuneração tal verba e não cita que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, pois não é o diploma legal que regulamentou a CF/88 e a Lei nº 8.212/91.

7.31.- Utilizando-se dessa faculdade a empresa pagou participação nos lucros aos diretores não empregados, denominados administradores pela Lei das S/A.

7.32.- DA DIFERENÇA ENTRE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E DIVIDENDOS:

7.33.- 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.

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

7.35.- 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.

7.41. - DA INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO:
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.

7.42.- 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).

7.43.- 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 facilita a empresa pagar participação nos lucros aos administradores sem desvincular essa verba da remuneração.

7.44.- Dessa forma, o pagamento de participação nos lucros somente estará desvinculado da remuneração e, consequentemente, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago de acordo com os termos e requisitos da MP nº 794/94 convertida na Lei nº 10.101/2000.

7.45.- Logo, a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária objeto deste Auto de Infração.

7.46.- O valor das participações dos diretores que compõe este lançamento foram extraídos das folhas de pagamento, razão contábil e confrontadas nas GFIPs e DIRFs declarados pelo contribuinte.

Em relação aos levantamentos sobre os pagamentos aos diretores estatutários, lançou a autoridade fiscal contribuições por entender que os pagamentos não se coadunam com os preceitos legais, para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, seja amparado pela lei 6.404/76 ou mesmo pela lei 10.101/2000.

Quanto aos pagamentos aos diretores não empregados, ao contrário do ponto trazido pela ilustre relatora, entendo que não logrou exito o recorrente em demonstrar estar incorreta a descrição fiscal, ou mesmo que os valores de PLR aos diretores estariam amparados por legislação que determine a exclusão dos valores do conceito de salário de contribuição. Assim, passo aos fundamentos que respaldam tal entendimento.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição.

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, vejamos:

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembleia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. (g.n.)

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recurrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239-241). Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia¹.

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, incluindo no sentido lato de remuneração toda e qualquer retribuição, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

¹ CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei de sociedades anônimas. São Paulo: Saraiva, 1997, v. 3, p. 19.

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;

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, por quanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Vale destacar que, entendo que o art. 28, §9º descreve as parcelas que não compõem o conceito de salário de contribuição de forma genérica, não afastando os pagamentos feitos os demais segurados, por exemplo Contribuintes individuais, da possibilidade de terem valores recebidos dos contratantes também excluídos do conceito de salário de contribuição, como analisaremos adiante.

Resta claro ao analisar os art. 28, §9º, que a legislação previdenciária, alinhando-se ao preceito constitucional, identifica verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória, assistencial, ou mesmo por expressa previsão legal seguindo os parâmetros descritos no dispositivo. Quanto à participação nos lucros, encontra-se expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se na exclusão acima descrita.

Em relação a esse dispositivo e aos termos do art. 7, XI, inicialmente, ocorreu a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, e veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Nessa primeira análise é possível concluir que a lei 10.101/2000, conversão das citadas MPs, trouxe ao mundo jurídico a regulamentação de um anseio constitucional, qual

seja, a definição da forma como o PLR estaria desvinculado da remuneração. Esse raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7º, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa

EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.

1. *O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.*
2. *Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.*
3. *Recurso extraordinário conhecido e provido.*

Mercece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminente Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vénia da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.

E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da

natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.”

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6404/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 2º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 **serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias” (administradores não empregados).**

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei n º 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, qualquer argumento de que o dispositivo constitucional, por si só , já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos Lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o “caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Essa constatação é cristalina na medida que os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.

Isto posto, rejeito qualquer argumentação de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, seria capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se, que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período

(exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estariamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável qualquer interpretação em sentido contrário, razão pela, qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Dessa forma, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1º, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543-B do Código de Processo Civil - CPC), nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, 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. 7º, 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. (g.n.)

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF², aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na

² Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF - RICARF):

Art. 62. (...). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº

sistemática dos artigos 543-B e 543-C da Lei 5.869/1973 (Código de Processo Civil - CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Entendo que o citado RE 569441/RS esclarece a inaplicabilidade da lei 6.404/76, seja como recepcionada para regulamentação do art. 7º, XI da CF/88 aos contribuintes individuais, seja dando respaldo a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 29, §9º da lei 8212/90. Pela transcrição do trecho do acórdão do STF acima, podemos dizer que a decisão daquela corte apenas ratifica o posicionamento adotado por essa relatora e por diversas outras decisões desse conselho acerca do tema.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ: “(...) *A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo.* (...)” (STJ, 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991 em seu art. 28, §9º, "j", ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei 10.101/2000, a qual é **destinada apenas aos empregados** e que EXPRESSAMENTE, descreve: “*A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista (...)*”

Por fim, para espantar qualquer argumentação de que o pagamento estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, ressalto que a participação descrita na referida lei, dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a lei 6404/76 tenha, de forma alguma, excluído os valores do conceito de salário de contribuição, e, por consequência, possa respaldar os argumentos do recorrente. vejamos o texto da lei, assim, como já descrito pela autoridade fiscal:

Lei 6.404/1976:

Art. 152. A assembléia geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

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

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

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanesceram depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

Considerando não ter sido trazido qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas, os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190). Isso nos leva a clara conclusão de que, efetivamente, a verba paga aos diretores não empregados, caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação contratante/contratado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Essa argumentação deixa claro a impossibilidade de acatar a interpretação dada pela ilustre conselheira relatora, seja porque os valores recebidos enquanto "diretores não empregados" não remunerou o capital investido, seja porque, a autorização da referida lei, acerca da possibilidade de distribuir lucros aos administradores nunca isentou tais valores da incidência de contribuições previdenciárias, ao contrário do que expressamente prevê a lei 10.101/2000, aplicável a categoria de empregados em consonância com o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/90.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos administradores - contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso do sujeito passivo.

Apenas reforçando o entendimento aqui exposto, colaciono ementa de outros julgados desse conselho que corroboram a tese aqui exaustivamente exposta:

Acórdão nº 2402-003.929, Sessão de 18 de fevereiro de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

I) DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
EMPRESAS ESTATAIS. NECESSIDADE DE OBSERVAR
DIRETRIZES ESPECÍFICAS FIXADAS PELO PODER*

EXECUTIVO. PREJUÍZO ACUMULADO QUE IMPEDE O DESFRUTE DA IMUNIDADE DIRETRIZ MINISTERIAL QUE SUPRE A EXIGÊNCIA LEGAL.

O art. 5º da Lei 11.101/2000 exige que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados das Estatais obedeça diretrizes específicas fixadas pelo Poder Executivo. A resolução 10/1995 em seu art. 3º, inciso III, estabeleceu que as empresas estatais estão impedidas de distribuir lucros a seus empregados se tiver registrado prejuízos de períodos anteriores, ainda não totalmente amortizados por resultados posteriores.

A parcela paga aos empregados a título de participação nos lucros ou resultados, em desacordo com as diretrizes fixadas pela legislação pertinente, integra o salário de contribuição.

REMUNERAÇÃO DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e DA LEI 6.404/76. DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é necessária a previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

Além disso, quando a verba paga aos diretores estatutários não empregados (contribuintes individuais) foi concedida em desacordo com a Lei 6.404/1976, possui natureza remuneratória e, por consequência, tais valores devem integrar o conceito de salário de contribuição.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão nº 2401-002.287, Sessão de 09 de fevereiro de 2012.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2009

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por

consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

[...]

Recurso Voluntário Negado

Acórdão nº 2401-003.107, Sessão de 16 de julho de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário de contribuição.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. INEXISTÊNCIA DE LIBERALIDADE. HABITUALIDADE.

Não são considerados pagamentos eventuais aqueles efetuados aos administradores não empregados a título de participação nos lucros. Essa verba não representa mera liberalidade do empregador, posto que dependente do cumprimento de normas negociadas entre patrões e trabalhadores.

Recurso Voluntário Negado.

Acórdão nº 2401-003.138, Sessão de 13 de agosto de 2013.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário de contribuição.

[...]

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Acórdão nº 2401-003.487, Sessão de 15 de abril de 2014.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

[...]

PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SEGURADOS EMPREGADOS PAGAMENTOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DA LEI INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia. Ao identificar pagamentos além dos valores pagos à título de salário, compete a autoridade fiscal, identificar se os pagamentos encontram-se no rol de exclusões previstos no art. 28, § 9º da lei 8.212/91, lançando-os, caso não se enquadrem em um dos seus incisos.

[...]

PARTICIPAÇÕES NOS LUCROS ADMINISTRADORES E CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

Acórdão nº 9202 - 003.196, Sessão de 07 de maio de 2014.

[...]

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI N.º 6404, DE 1976. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

A Constituição, nos termos do art. 7º, inciso XI, erige a participação nos lucros ou resultados à categoria de direito social fundamental dos trabalhadores e desvincula o benefício da remuneração.

O art. 7º, inciso XI da CF ao afastar ao afastar a natureza remuneratória da participação dos lucros ou resultados, gerou uma imunidade no que diz respeito à incidência de contribuições previdenciárias. Neste sentido lição de Fábio Zambitte Ibrahim, em artigo intitulado "A participação nos lucros e resultados das empresas e sua imunidade previdenciária".

O Supremo Tribunal Federal ao apreciar questão em que se discutia se era possível a cobrança de contribuição

previdenciária sobre parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados entre a vigência da Constituição Federal e a Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória nº 794, de 1994 (RE 398284).

Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7º da CF "São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social", que diz respeito aos chamados direitos sociais do trabalhador, verifica-se que as garantias inseridas em seus incisos, em verdade, definem a estrutura básica do modelo jurídico decorrente de relação de emprego. Neste sentido leciona Gilmar Ferreira Mendes, in Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade Estudos de Direito Constitucional, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7º, inciso XI, constata-se que a Lei nº 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP nº 794, de 1994 e suas reedições, ao regulamentar 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, de forma expressa demonstra que a participação nos lucros ou resultados é inerente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

Não considero que o art. 152 e seus parágrafos da Lei nº 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF. Justamente porque o dispositivo regula parcelas de participação no lucro da companhia para diretores sem vínculo empregatício e, conforme já concluímos, a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7º, inciso XI da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.

O fato de a assembleia geral que tem poderes para decidir todos os negócios relativos ao objeto da companhia e tomar as resoluções que julgar convenientes à sua defesa e desenvolvimento (art. 121 da Lei nº 6.404, de 1976) deliberar sobre a concessão de participação aos diretores estatutários não tem o condão de desnaturar a relação jurídica laboral existente entre empresa e prestador de serviço sem vínculo empregatício, tampouco a natureza remuneratória da verba paga.

Adentrando-se na esfera contábil verifica-se que a demonstração do resultado do exercício discriminará antes da apuração do lucro do exercício e o seu montante por ação do capital social (art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art. 191 da Lei nº 6.404, de 1976, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanesce depois de deduzidas as

participações de que trata o artigo 190, que inclui a participação dos administradores.

As verbas pagas pela empresa aos seus diretores estatutários a título de participação nos lucros subsumem-se ao conceito de remuneração, portanto, sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias.

Recurso especial parcialmente provido.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais (PLR dos Administradores) do conceito de salário de contribuição, pelos seguintes fundamentos: (1) o art. 7º, XI, da CF não é auto aplicável; (2) a previsão do art. 7º, XI, da CF, refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores - empregados; (3) a lei 10.101/2000 restringe-se expressamente a regulamentar e descrever os requisitos para que o PLR não constitua base de incidência em relação a participação dos lucros/resultados aos empregados; (4) pelo fato de que a lei 6.404/76 não regula dispositivo constitucional do art. 7, XI da CF/88, nem tampouco o art. 28, §9º, 'j" da lei 8212/91. (5) porque o valor da PLR dada aos Administradores/Diretores não empregados, mesmo que fundada na lei 6404/76 não remunera o capital investido; seja por fim, (6) não existir previsão expressa na lei 6404/76, de que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

CONCLUSÃO

Face todo o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial do contribuinte em relação ao PLR dos administradores.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira