



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

**Processo n°** 19740.000125/2008-60  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-003.666 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de agosto de 2013  
**Matéria** NFLD - Contribuições previdenciárias  
**Recorrente** IRB BRASIL RESSEGUROS S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/06/1996 a 28/02/2006

DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO STF DOS ARTIGOS 45 E 46 DA Lei nº 8.212/91. CONTAGEM DO DE ACORDO COM O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN).

Havendo pagamento antecipado aplica-se a regra decadencial prevista no artigo 150 §, 4º do Código Tributário Nacional.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS**

A Lei nº 10.101/00 ao tratar da participação dos trabalhadores (gênero) nos lucros das empresas tomou como base apenas a categoria dos empregados (espécie), ou nos termos da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91), apenas os segurados empregados arrolados no artigo 12, inciso I.

Não estão contemplados, assim, os diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, inciso V, alínea “f” da Lei 8.212/91.

Os pagamentos a título de participação nos lucros para os diretores não empregados não estão contemplados pela Lei nº 10.101/00, sendo passíveis, portanto, de incidência da contribuição previdenciária, *ex vi*, dos artigos 22, inciso III e 28, § 9º “j”, ambos da Lei 8.212/91.

**MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos

termos do artigo 35 caput da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 11/2002, anteriores a 12/2002, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela aplicação da regra expressa no I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; c) em negar provimento ao recurso, na questão do pagamento de PLR a diretores, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; II) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a).

Marcelo Oliveira - Presidente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (presidente da turma), Damião Cordeiro de Moraes, Bernadete de Oliveira Barros, Manoel Coelho Arruda Junior, Mauro José Silva e Adriano Gonzales Silvério.

## **Relatório**

Trata-se de NFLD nº 37.129.614-5, cientificada ao contribuinte em 20/12/2007, a qual exige contribuições devidas pela empresa incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título aos segurados empregados, contribuintes individuais, bem como glosa de compensação e pagamentos a cooperativas mais a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios em razão da incapacidade laborativa, a destinada a outras entidades (terceiros).

Segundo o Relatório Fiscal foram apurados os seguintes levantamentos:

*1) Levantamento FOL: Adicional Financeiro sobre folha de pagamento dos segurados empregados;*

2) *Levantamento AUT: Adicional Financeiro sobre folha de pagamento de contribuintes individuais;*

3) *Levantamento AXT: Transporte Auxílio Creche;*

4) *Levantamento C01: Contribuição Cooperativa- Felicoop;*

5) *Levantamento CO2: Contribuição Cooperativa Coopanest*

6) *Levantamento CO3: Contribuição Cooperativa Comed;*

7) *Levantamento GLS: Glosa de Compensação;*

8) *Levantamento PLR: PLR Diretores;*

Esclarece o relatório fiscal que a empresa efetuou os recolhimentos dos valores devidos durante a ação fiscal relativo ao período de 12/2002 a 09/2006, pois entendeu que as competências anteriores estavam atingidas pela decadência. Registrou, outrossim, que não houve recolhimento, na ação fiscal, do adicional financeiro “em função da empresa já ter efetuado o recolhimento relativo ao período de 09/2001 a 05/2006, na competência 10/2006 e as demais competências serem anteriores a 12/2002”, bem como da participação nos lucros pagos aos diretores não empregados.

A ora recorrente, devidamente intimada, apresentou sua impugnação alegando a decadência do direito do Fisco constituir seus créditos tributários, bem como que o PLR pode ser estendido a diretores não empregados.

A DRJ do Rio de Janeiro julgou improcedente a impugnação, mantendo, assim, o crédito lançado no auto de infração.

A autuada apresentou recurso voluntário renovando os argumentos deduzidos anteriormente.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Adriano Gonzales Silvério

O recurso reúne as condições de admissibilidade e dele conheço.

## **Decadência**

Por se tratar a decadência de matéria cujo reconhecimento prejudica o mérito da demanda administrativa, passo apreciar esse tema em sede de preliminar.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

Nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, as Súmulas Vinculantes aprovadas pelo Supremo Tribunal Federal, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terão efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.

O Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 5596664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei nº 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 na respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

**Súmula vinculante 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Cumprе ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

**Art. 62.** Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

*Parágrafo único.* O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou”*

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

Afastado, pois, o prazo previsto originalmente no citado artigo 45, cabe agora verificar o prazo aplicável, se aquele do artigo 150, § 4º ou artigo 173, inciso I, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Temos adotado a posição doutrinária e jurisprudencial no sentido de que havendo pagamento antecipado por parte do contribuinte, em relação ao fato gerador posto em discussão, deve incidir o prazo decadencial quinquenal previsto no mencionado artigo 150, § 4º. Nesse sentido a decisão proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, na sistemática de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial 973.733/SC, a qual deve ser atendida, por

força do disposto no artigo 62-A Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

*“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.*

*1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).*

*2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).*

*3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponível, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).*

5. *In casu*, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação *ex lege* de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos atos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. *Destarte*, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*”

No caso dos autos a autoridade fiscal, conforme se apura, verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados (TEAF fl. 126), considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando o lançamento das diferenças encontradas. Assim, a meu ver, não há dúvidas, pois, de que houve pagamento antecipado e, portanto, deve incidir o prazo quinquenal do artigo 150, § 4º da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional.

Nesse sentido vem se posicionando a Câmara Superior de Recursos Fiscais, como se vê nos autos do processo nº 36918.002963/2005-75, em cuja ementa restou consignado:

*“In casu, aplicou-se o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, eis que restou comprovada a ocorrência de antecipação de pagamento, por tratar-se de salário indireto, tendo a contribuinte efetuado o recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal).”*

Sabendo-se que a recorrente foi intimada da NFLD em 20/12/2007 estão decadentes, pela aplicação da regra insculpida no artigo 150, § 4º do CTN as competências até 11/2002, anteriores a 12/2001.

### **Mérito**

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho, desvinculando-a, nos termos da lei regulamentadora, expressamente da remuneração e, portanto, da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

*“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;”*

Muito se discute acerca das qualidades da norma imunizante do dispositivo supra, isto é, se de eficácia plena e com aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e dependente de lei que talhe os requisitos para a sua fruição.

Até o presente momento, o Supremo Tribunal Federal tem se manifestado no sentido de que o dispositivo constitucional supra depende, para sua aplicabilidade, de lei que o regulamente. É o que se vê nos julgados abaixo:

*“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.(RE 505597 AgR-AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 01/12/2009, DJe-237 DIVULG 17-12-2009 PUBLIC 18-12-2009 EMENT VOL-02387-08 PP-01391)”*

*“DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.(RE 393764 AgR, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-01971 RTJ VOL-00209-02 PP-00864)”*

*“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.(RE 398284, Relator(a): Min. MENEZES DIREITO, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008, DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT VOL-02346-09 PP-02087 RTJ VOL-00208-03 PP-01221)”*

Não obstante os precedentes ora colacionados o Augusto Supremo Tribunal Federal, nos autos do recurso extraordinário nº 569.441/RS, reconheceu a densidade

constitucional da matéria e sua repercussão geral, submetendo o caso a julgamento pelo Plenário, de modo a dar contornos definitivos acerca da interpretação do inciso XI, do artigo 7º da Constituição.

A legislação tributária, ao tratar da matéria, impôs condição para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea "j", que assim preceitua:

*"Art. 28. (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:*

*(...)*

*j — a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando para ou creditada de acordo com a lei específica."*

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

*"Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.*

*Parágrafo único. 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 vivência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

*a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e*

*b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

*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 trabalhista ou previdenciário."*

*(...)*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre.*

*(...)"*

Após reedições a Medida Provisória retro foi convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

*"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:*

*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, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

*§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil."*

Como se extrai da legislação existem alguns requisitos basilares para que os valores pagos a título de participação nos lucros não sejam tributados por meio das contribuições previdenciárias, quais sejam, exemplificativamente:

i) negociação entre empresa e empregados, representados por suas respectivas comissões mediante acordo, com a participação do representante do sindicato da categoria, ou mediante acordo ou convenção coletiva;

ii) o acordo entre empresa e empregados ou no acordo ou convenção coletiva deverá prever regras claras e objetivas, isto é, do conhecimento de todos, quanto à forma de atingimento das metas, índices de produtividade, lucratividade, etc. (regras substantivas), e conter mecanismos de aferição de como esses valores serão apurados;

iii) dada a predileção normativa para a livre negociação entre empresa e empregados, podem ser adotados os critérios de antemão exemplificados nos incisos I e II do § 1º do artigo 2º ou outros de interesse das partes;

iv) o acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

v) a participação nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;

vi) os pagamentos a esse título não podem ser efetuados em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes ao ano.

Importante registrar que, por um lado, se a empresa instituir a participação nos lucros ou resultados deverá atender todos os requisitos expostos na Lei nº 10.101/00, por outro, a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Deduzidas essas premissas nota-se que a Lei nº 10.101/00 ao tratar da participação dos trabalhadores (gênero) nos lucros das empresas tomou como base apenas a categoria dos empregados (espécie), ou nos termos da Lei de Custeio da Seguridade Social (Lei nº 8.212/91), apenas os segurados empregados arrolados no artigo 12, inciso I, *in verbis*:

*“Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:*

*I - como empregado:*

*a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;*

*b) aquele que, contratado por empresa de trabalho temporário, definida em legislação específica, presta serviço para atender a necessidade transitória de substituição de pessoal regular e permanente ou a acréscimo extraordinário de serviços de outras empresas;*

*c) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em sucursal ou agência de empresa nacional no exterior;*

*d) aquele que presta serviço no Brasil a missão diplomática ou a repartição consular de carreira estrangeira e a órgãos a ela subordinados, ou a membros dessas missões e repartições, excluídos o não-brasileiro sem residência permanente no Brasil e o brasileiro amparado pela legislação previdenciária do país da respectiva missão diplomática ou repartição consular;*

*e) o brasileiro civil que trabalha para a União, no exterior, em organismos oficiais brasileiros ou internacionais dos quais o Brasil seja membro efetivo, ainda que lá domiciliado e contratado, salvo se segurado na forma da legislação vigente do país do domicílio;*

*f) o brasileiro ou estrangeiro domiciliado e contratado no Brasil para trabalhar como empregado em empresa domiciliada no exterior, cuja maioria do capital votante pertença a empresa brasileira de capital nacional;*

*g) o servidor público ocupante de cargo em comissão, sem vínculo efetivo com a União, Autarquias, inclusive em regime especial, e Fundações Públicas Federais; (Alinea acrescentada pela Lei nº 8.647, de 13.4.93)*

*i) o empregado de organismo oficial internacional ou estrangeiro em funcionamento no Brasil, salvo quando coberto por regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).*

*j) o exercente de mandato eletivo federal, estadual ou municipal, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social; (Incluído pela Lei nº 10.887, de 2004)."*

Não estão contemplados, assim, os diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais, nos termos do artigo 12, inciso V, alínea "f":

*"V - como contribuinte individual:*

*(...)*

*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)."*

Portanto, os pagamentos a título de participação nos lucros para os diretores não empregados não estão contemplados pela Lei nº 10.101/00, sendo passíveis, portanto, de incidência da contribuição previdenciária, *ex vi*, dos artigos 22, inciso III e 28, § 9º "j", ambos da Lei 8.212/91.

### **Multa**

Segundo as novas disposições legais, a multa de mora que antes respeitava a gradação prevista na redação original do artigo 35, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, passou a ser prevista no caput desse mesmo artigo, mas agora limitada a 20% (vinte por cento), uma vez que submetida às disposições do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Incabível a comparação da multa prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, já que este dispositivo veicula multa de ofício, a qual não existia na legislação previdenciária à época do lançamento e, de acordo com o artigo 106 do Código Tributário Nacional deve ser verificado o fato punido.

Ora se o fato "atraso" aqui apurado era punido com multa moratória, consequentemente, com a alteração da ordem jurídica, só pode lhe ser aplicada, se for o caso, a novel multa moratória, prevista no caput do artigo 35 *caput* acima citado.

Em princípio houve beneficiamento da situação do contribuinte, motivo pelo qual incide na espécie a retroatividade prevista na alínea “c”, do inciso II, do artigo 106, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, devendo ser a multa lançada na presente autuação calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009.

Ante o exposto, VOTO no sentido de CONHECER o recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para: i) acolher a decadência quinquenal, nos termos do artigo 150, § 4º do CTN, devendo ser excluídas do lançamento as competências até 11/2002, anteriores a 12/2002; e ii) que a multa seja calculada nos termos do artigo 35 *caput* da Lei nº 8.212/91, se mais benéfica à recorrente.

Adriano Gonzales Silvério - Relator