ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 19515.720979/2017-11

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

Processo nº	19515.720979/2017-11
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-005.196 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de maio de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	LPS BRASIL - CONSULTORIA DE IMÓVEIS S. A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2014

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

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

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

MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multas de ofício 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)
Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

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

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.659/1.710), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.638/1.650), proferida em sessão de 08/05/2018, consubstanciada no Acórdão n.º 07-41.713, da 5.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC (DRJ/FNS), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 1.539/1.563), mantendo integralmente o crédito tributário lançado de R$ 5.473.329,78 (cinco milhões e quatrocentos e setenta e três mil e trezentos e vinte e nove reais e setenta e oito centavos, e-fls. 46 e 1.521/1.522), cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE DIRETORES NÃO EMPREGADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei e se caracterizar contraprestação aos serviços prestados.
MULTA EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO.
Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas multas de ofício 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.
ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013
AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE INEXISTENTE.
O Auto de Infração e seus anexos discriminam de forma clara os fatos geradores, as bases de cálculo, as contribuições devidas, os períodos a que se referem e os fundamentos legais das contribuições lançadas, não havendo que se falar em nulidade.
Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0819000.2016.01706, para fatos geradores ocorridos entre 01/01/2013 a 31/12/2014, com auto de infração lavrado em 05/10/2017 (e-fls. 46/52), notificado o contribuinte em 11/10/2017 (e-fl. 1.521/1.524), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 53/57), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata o presente processo de Auto de Infração (AI), fls. 46-52, lavrado contra LPS BRASIL - CONSULTORIA DE IMÓVEIS S. A. (08.078.847/0001-09), com vistas à constituição de crédito tributário de natureza previdenciária.

O crédito tributário lançado perfaz o total de R$ 5.473.329,78 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), consolidado em 05/10/2017:

(...)

Conforme descrição dos fatos e fundamentos legais constantes do Auto de Infração, integrado pelo Relatório Fiscal do Auto de Infração (REFISC), fls. 53-57, as contribuições previdenciárias lançadas correspondem à parte da empresa, incidente sobre os seguintes fatos geradores:

a) remuneração paga a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados) a título de Participação nos Resultados e nos Lucros (PRL).

b) divergência entre a remuneração de segurados contribuintes individuais informadas em Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Seguridade Social (GFIP), quando comparadas com os lançamentos contabilizados nas contas 42745 – PRA Pessoa Física - Operações de Venda e RPA Pessoa Física - Serviços esporádicos.

> *No Relatório, a autoridade lançadora explicita que a empresa pagou PLR a diretores não empregados (sem FGTS), conforme verificado nas contas contábeis 421164 – Participação nos Resultados Ano Corrente - Diretoria e 422221 – Honorários da Diretoria, bem como informado nas planilhas apresentadas à fiscalização por força de intimação fiscal.*
>
> *Expõe que tais pagamentos constituem fato gerador de contribuição previdenciária e integram o salário de contribuição do trabalhador, uma vez que "A Lei n.º 10.101 de 19 de dezembro de 2000 que dispõe sobre 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, sendo objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (art. 2.º), sendo vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil".*
>
> *No item 4 do REFISC encontram-se identificados os diretores beneficiados pelo pagamento, as datas que ocorreram e os valores pagos.*
>
> *Consta, ainda, que foi formulada Representação Fiscal para Fins Penais (RFFP), tendo em vista que os fatos apurados caracterizam, em tese, o crime previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei n.º 9.983, de 14/07/2000 (Processo n.º 19.515-720.982/2017-34).*

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 13/11/2017 (e-fls. 1.537/1.563), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris:*

> *Cientificado do Auto de Infração em 09/11/2017 (fl. 1524), o sujeito o passivo, por intermédio de procurador constituído, protocolizou a impugnação de fls. 1539-1563 em 11/12/2017, na qual apresenta suas razões, em síntese expostas:*
>
> *1. No tópico "Dos Fatos", informa que com relação aos pagamentos por serviços prestados a contribuinte individuais (item 4.2 do REFISC), procedeu ao recolhimento do valor lançado no prazo para a impugnação.*
>
> *2. Em preliminar, alega que o Auto de Infração deve ser julgado nulo, porquanto, no caso em concreto, a fiscalização não fundamentou corretamente a infração e nem identificou explicitamente os dispositivos de lei violados.*
>
> *2.1 Defende que o relatório fiscal deveria ter citado expressamente os fatos e dispositivos legais infringidos, os quais supõem que se tratariam do art. 3.º, parágrafo 2.º, da Lei n.º 10.101, de 2000.*
>
> *2.2 Cita que o artigo n.º 39 do Decreto n.º 7.574, de 2011, é claro ao determinar que o lançamento deverá conter, obrigatoriamente, a descrição dos fatos e a disposição legal infringida.*

3. No mérito, defende de acordo com o art. 28, § 9.º, alínea 'j' da Lei n.º 8.212, de 1991 e da análise da íntegra do Relatório Fiscal, conclui-se que a fiscalização entendeu que: "(i) a Impugnante cumpriu todos os requisitos da Lei n.º 10.101/2000, (ii) com exceção da restrição de efetuar pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil".

3.1 Prossegue, alegando que: "Não obstante tal acusação, as próprias tabelas apresentadas a fls. 02 e 03 do Relatório Fiscal (fls. 54 e 55 do processo administrativo) demonstram que: (i) os pagamentos relativos ao PLR 2013 foram realizados em uma única parcela e os pagamentos relativos ao PLR 2014 foram realizados em duas parcelas para cada beneficiário; bem como que (ii) o intervalo entre os pagamentos das parcelas relativas ao PLR 2014 foi superior a um trimestre civil, conforme determinado pela legislação".

3.2 Discorre sobre o histórico legislativo, a intenção constitucional e a adequação dos PLRs firmados pela impugnante, reafirmando que o único fundamento para a autuação é o relativo à proibição de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil, sendo que, com relação a esse fundamento, a autuação não merece prosperar.

3.3 Aduz que as tabelas constantes do relatório fiscal, acerca dos pagamentos, confirmam o fato de que os pagamentos relativos ao PLR 2013 foram realizados em uma única parcela, os pagamentos relativos ao PRL 2014 em duas parcelas cada beneficiário, e que o intervalo entre os pagamentos das parcelas relativas ao PRL 2013 foi superior a um trimestre civil.

3.4 Expõe as regras específicas e sobre a data do pagamento do PRL em cada ano, bem como a data individualizada por ano e por beneficiário, e, a partir desta análise, conclui que não houve infringência a regra do art. 3.º, parágrafo 2.º, da Lei n.º 10.101, de 2000.

3.5 Cita precedente jurisprudencial do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que entendeu que dentro de um mesmo ano civil, a empresa apenas não poderia pagar adiantamentos de PLR por mais de 2 (duas) vezes, mas que seria possível pagar outras parcelas do mesmo programa em anos civis posteriores, e, se aplicado ao caso concreto, tal entendimento também corrobora a correção dos pagamentos de PLR efetuados pela Impugnante (Acórdão n.º 2401-003.544 – 4.ª Câmara/1.ª Turma Ordinária - 16 de julho de 2014).

3.6 Apresenta, ainda, precedentes dos Tribunais Regionais Federais da 3.ª e 4.ª Região sobre a matéria, no sentido de que o pagamento da PLR pode ocorrer tanto no ano de vigência do plano (antecipação) quanto em anos posteriores e de que de a negociação do acordo de PLR deve prevalecer sobre as formalidades previstas na legislação.

> *4. Defende que, no tocante às autuações relativas às contribuições referidas no art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, resta pacificado o entendimento quanto à impossibilidade da aplicação da multa de 75%, fulcro no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, sendo cabível a aplicação da multa de mora, respeitando o limite de 20%, previsto no art. 61 da Lei n.º 9.430, de 1996.*
>
> *5. Ao final requer: Por todo o exposto, a Impugnante requer que seja a presente Impugnação julgada totalmente procedente, julgando-se os lançamentos fiscais totalmente improcedentes, seja em virtude da manifesta nulidade da autuação fiscal ou em razão do integral cumprimento dos requisitos da Lei n.º 10.101/2000. Subsidiariamente, em caso de não acolhimento dos argumentos acima expostos e tendo em vista que os fatos geradores das presentes atuações são posteriores a edição da Lei n.º 11.941/2009, requer-se a retificação dos valores relativos a multa de ofício impostas à Impugnante, aplicando-se a limitação da multa em 20%, nos termos da nova redação do artigo 35, da Lei n.º 8.212/1991.*

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Alegação de nulidade por suposta ausência de motivação dos fatos geradores e fundamentação legal; **b)** Participação nos lucros e resultados pagas aos diretores não empregados; e **c)** Multa de ofício de 75%. Ao final, consignou-se o seguinte dispositivo: *"Por todo o exposto, manifesto-me por considerar improcedente a impugnação e procedente o lançamento."*

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 20/07/2018 (e-fls. 1.655/1.710), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula a reforma da decisão de primeira instância dando provimento ao recurso para reconhecer a nulidade da decisão de piso ou da autuação em razão do cumprimento dos requisitos da isenção legal. Subsidiariamente, em caso de não acolhimento dos argumentos e tendo em vista que os fatos geradores são posteriores a edição da Lei n.º 11.941, de 2009, a retificação dos valores relativos a multa de ofício, aplicando-se a limitação da multa em 20%, nos termos da nova redação do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Preliminar de nulidade insanável do auto de infração; **b)** inovação do critério jurídico pela decisão de piso; **c)** Participação nos Lucros e Resultados (PLR) - respeito à regra de intervalo entre os pagamentos (histórico legislativo, intenção constitucional e adequação dos PLR's firmados pela recorrente; cumprimento dos requisitos legais para pagamento do PLR, especialmente do disposto no art. 3.º, § 2.º, da Lei 10.101, de 2000; PLR 2013; PLR 2014); **d)** PLR - Adequação dos pagamentos efetuados aos diretores não empregados às regras estabelecidas pela Constituição (possibilidade de efetuar pagamentos a título de PLR para diretor não empregado, nos termos da Lei n.º 10.101, de 2000; possibilidade de efetuar pagamentos a título de PLR para diretor não empregado, nos termos da Lei n.º 6.404, de 1976, "Lei das S.A."); **e)** Aplicação retroativa da Lei n.º 13.655, de 2018; **f)** Nulidade do Auto de

Infração; **g)** Indevida aplicação da multa de ofício de 75%, limitação da multa em 20% em razão da nova legislação.

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

Observo nos autos que consta termo de apensação certificando ter sido apensado a este caderno processual o Processo n.º 19515.721024/2017-81 (e-fls. 1.535), que trata da lavratura de representação para fins penais, no entanto, neste particular, conforme dispõe a Súmula CARF n.º 28, este Conselho não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

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

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

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

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 21/06/2018, e-fls. 1.655/1.656, protocolo recursal em 20/07/2018, e-fls. 1.657/1.660), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de nulidade do auto de infração

O recorrente sustenta preliminar de nulidade do auto de infração. Em síntese, alega que incorreu em preterição do direito de defesa, uma vez que a fiscalização não teria fundamentado corretamente o Auto de infração nem identificado explicitamente a razão pela qual teria entendido que os referidos dispositivos de lei teriam sido violados, prescindiria de motivo de fato e de direito, inclusive quanto ao esclarecimento da conduta.

Pois bem. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta eventual nulidade. Estão ausentes as causas de nulidade previstas nos arts.

10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora motivou o ato, indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária que imputou aplicável.

Aliás, o lançamento é composto por vários peças, incluindo o Relatório Fiscal (e-fls. 53/57), não se limitando apenas ao auto de infração como se este fosse independente de quaisquer outros elementos. O processo está devidamente instruído e o auto bem delimitado.

A motivação, consubstanciada em todos os elementos, apresenta-se hábil e suficiente para amparar e justificar a formalização do ato, para corroborar os principais aspectos da clareza e da essência do lançamento, tanto que o recorrente apresentou suas razões de mérito bem abordando todas as nuances do caso, demonstrando que compreendeu a contento os elementos e limites da autuação discutindo os aspectos relativos ao seu mérito e legalidade, adequadamente instituindo a lide, inexistindo, portanto, preterição do direito de defesa.

Ademais, como afirma a decisão hostilizada, *"No caso em tela, o Auto de Infração, integrado pelo Relatório Fiscal da Autuação, descrevem a motivação fática e jurídica dos lançamentos, possibilitando ao contribuinte defender-se plenamente, inexistindo, portanto, justa causa para a invalidação do referido ato administrativo vinculado. Inexiste qualquer dúvida quanto à motivação fática e jurídica do lançamento, como defendido pelo impugnante."*

Eventual inconformismo é caso de debate no mérito.

O fato é que inexiste nulidade, não há cerceamento de defesa ou violação ao devido processo legal. Demais disto, não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes as causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal. Aliás, a autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum estando os autos bem instruídos e substanciados para a dá lastro a subsunção jurídica efetivada. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Penso que o entendimento do juízo *a quo* foi adequado e irreparável neste ponto. Por isso, entendo, doravante, suficiente transcrever as razões de decidir da DRJ para motivar o não acolhimento desta preliminar, haja vista minha concordância com os fundamentos bem postos no *decisum,* logo peço vênia para, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF — RICARF, expor os trechos daquela decisão onde estão consignados os motivos determinantes que entendo acertados e os quais reputo consistentes e válidos, *verbo ad verbum:*

> *Como descrito pela autoridade fiscal nos itens 3 e 4 do Relatório, no procedimento levado a efeito em face da empresa autuada, restou verificado o pagamento a título de Participação nos Lucros a Diretores não empregados, ocorridos no ano de 2014.*

Tais pagamentos foram considerados como remuneração paga a segurados contribuintes individuais, integrantes do salário de contribuição destes, porquanto a Lei n.º 10.101, de 2000, apenas prevê o pagamento de PRL a segurados empregados, e o art. 29, parágrafo 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212, de 1991, exclui do salário de contribuição "a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica".

No ponto, cabe esclarecer que da leitura do Relatório da fiscalização, em momento algum se conclui que os pagamentos foram considerados irregulares porquanto ocorreram em mais duas vezes no mesmo ano civil ou em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil, como mencionado pelo contribuinte. A fiscalização, de fato, cita este requisito para que os pagamentos sejam considerados legais, mas dentro de um contexto, ou seja, desde que pagos a segurados empregados, tanto que grifou este requisito, como se infere do trecho que ora se compila para o presente voto:

> *(...)*
> *4. Contribuição Previdenciária a cargo da empresa sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais.*
> *Apura-se o crédito da parte da empresa pela alíquota de 20% sobre os fatos geradores a seguir:*
> *4.1 - Participação nos Lucros ou Resultados Conforme acordo firmado entre o Sindicato dos Empregados em Empresas de Compra, Venda, Locação e Administração de Imóveis Residenciais e Comerciais de São Paulo, Guarulhos, Barueri, Diadema e São Caetano do Sul, Estado de São Paulo e o contribuinte neste auto identificado, o Programa de Participação dos Resultados visou a distribuição a todos os TRABALHADORES INCLUSIVE SEUS DIRETORES ESTATUTÁRIOS.*
> *A empresa pagou PLR a diretores não empregados sem FGTS (código GFIP 11 referente a contribuinte individual) conforme verificado na contabilidade conta 421164 - Participação nos Resultados Ano Corrente - Diretoria, 422221 - Honorários da Diretoria e informado nas planilhas pelo contribuinte, em resposta a intimação.*
> *A Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre 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, sendo objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (art. 2.º), sendo vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.*

Na sequência, a fiscalização lista os pagamento ocorridos e o nome do seus beneficiário, por datas, evidenciando a data da ocorrência dos fatos geradores e o montante considerado como remuneração, base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

Outrossim, por não se encontrar alcançado por norma isentiva, que no caso das contribuições previdenciárias,

> *encontram-se elencadas no parágrafo 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212, de 1991, a exigência encontra fundamento no art. 22, inciso III da Lei n.º 8.212, de 1991, no art. 12, I, parágrafo único e art. 201, II, parágrafos 1.º, 2.º, 3.º , 5.º e 8.º do Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, conforme restou enquadrada a infração na "Descrição dos Fatos Relacionados à Infração", fl. 47. (...)*
> *(...)*
> *Desta forma, não há que se falar que a Fiscalização não evidenciou os fundamentos fáticos e jurídicos do lançamento.*
> *Destarte, se as circunstâncias fáticas apontadas pela autoridade fiscal permitem ou não concluir pela ocorrência do fato gerador, é matéria a ser enfrentada na análise de mérito do lançamento, e não causa de nulidade.*

Nesta toada, os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, e pelo art. 37, da Lei n.º 8.212/1991, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores de contribuições previdenciárias e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada no Relatório de Fundamentos Legais - FLD, e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram o AI.

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

- Preliminar de nulidade da decisão recorrida

Advoga o recorrente que a decisão recorrida mudou o critério jurídico da autuação pela sustentá-la. Alega que a decisão vergastada aduziu que o fundamento da autuação seria a impossibilidade de pagamento de PLR para diretor não empregado e não o fato de ter ocorrido suposto descumprimento da regra da periodicidade dos pagamentos.

Pois bem. Observo no relatório fiscal (e-fls.53/56) que a fiscalização bem explicitou que a autuação era baseada no pagamento de ***"PLR a diretores não empregados"*** (e-fl. 54). Não há dúvida nisto, inclusive consta o negritado na palavra "empregados" quando menciona o art. 2.º da Lei n.º 10.101. Veja-se o específico trecho:

> *(...)*
> *4. Contribuição Previdenciária a cargo da empresa sobre a remuneração dos segurados contribuintes individuais.*
> *Apura-se o crédito da parte da empresa pela alíquota de 20% sobre os fatos geradores a seguir:*
> *4.1 - Participação nos Lucros ou Resultados Conforme acordo firmado entre o Sindicato dos Empregados em Empresas de Compra, Venda, Locação e Administração de Imóveis Residenciais e Comerciais de São Paulo, Guarulhos, Barueri, Diadema e São Caetano do Sul, Estado de São Paulo e o contribuinte neste auto identificado, o Programa*

> *de Participação dos Resultados visou a distribuição a todos os TRABALHADORES INCLUSIVE SEUS DIRETORES ESTATUTÁRIOS.*
>
> *A empresa pagou PLR a diretores não empregados sem FGTS (código GFIP 11 referente a contribuinte individual) conforme verificado na contabilidade conta 421164 - Participação nos Resultados Ano Corrente - Diretoria, 422221 - Honorários da Diretoria e informado nas planilhas pelo contribuinte, em resposta a intimação.*
>
> *A Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre 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, sendo objeto de negociação entre a empresa e seus* ***empregados (art. 2.º)****, sendo vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (sic)*

O que pretende a defesa, *data venia,* é criar uma lógica sem igual de utilizar apenas a parte final do que a fiscalização reportou como sendo o art. 2.º da Lei n.º 10.101 (em livre redação) para objetivar convencer quanto a outro entendimento para a motivação do ato. Mas, não é crível essa pretensão por carecer do contexto.

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

Mérito

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

- Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos diretores estatutários sem vínculo de emprego

Como já depreendido com clareza solar, a imputação fiscal decorre do pagamento de PLR aos diretores estatutários sem vínculo de emprego, ainda que tivesse sido atendido a periodicidade legal prevista na Lei n.º 10.101. Esta é a controvérsia a apreciação neste tópico recursal.

A defesa, em resumo, sustenta a improcedência da autuação sobre a PLR paga aos administradores não empregados, uma vez que seria protegida pela Constituição e pela Lei n.º 10.101, somando-se à tutela da Lei n.º 6.404.

Pois bem. Inicialmente, reporto-me ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre à PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal.

Compreendeu-se que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor, veja-se o paradigma:

> *Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.*
> *1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.*
> *2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.*
> *3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)*

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que: Tema 344/STF: *"Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos *"empresa" x "empregados"*.

Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma *longa manus* da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101.

Por outra lente, o pagamento com base no Estatuto Social, também não autoriza o pagamento com ausência de incidência previdenciária. Isto porque, a regra de imunidade tornada eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR é somente a Lei n.º 10.101.

A Lei n.º 6.404 não tem este condão. A Lei 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos trabalhadores, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que

poderiam ser conflitantes dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer dos *Stakeholders.*

A título ilustrativo veja-se, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis:*

> *PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.*
> *1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.*
> *2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.*
> *3. Recurso Especial não provido.*
> *(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)*

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

De mais a mais, o pagamento efetivado a tal título, quando não lhe é permitido, não pode ser tratado como eventual ou desvinculado da remuneração, devendo ser descaracterizado e, então, tributado, exigindo-se as contribuições. Desta feita, é irrelevante o debate quanto a periodicidade e demais requisitos do instituto, haja vista que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Também, não é possível pensar em sistema integrativo entre a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois, simplesmente, a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com a benesse do art. 7.º, XI, da Carta Magna.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Aplicação retroativa da Lei n.º 13.655, de 2018 (LINDB)

Pretende o contribuinte a aplicação retroativa da Lei n.º 13.655, de 2018, que modificou o Decreto-Lei n.º 4.657, o qual é hodiernamente denominado de *"Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro"* ou, simplesmente, em abreviação LINDB.

Isto porque, informa haver nos anos calendários de 2013 e 2014, em que a recorrente praticou a conduta questionada, jurisprudência do CARF, segundo sua visão majoritária, favorável a não incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos de PLR a diretores não empregados. Cita Acórdãos de Turmas Ordinárias entre 2012 e janeiro de 2015.

Pois bem. Por ora, sem maiores digressões quanto a aplicação, ou não, da LINDB ao processo administrativo fiscal, inclusive quanto ao eventual efeito retroativo, observo que em data de 07/05/2014 consta decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que uniformiza o entendimento das Turmas Ordinárias, Acórdão n.º 9202-003.196, cuja teor é contrário a tese do recorrente. Decerto que, face ao exposto, sem razão o recorrente, pois o Colegiado de uniformização apresentou entendimento diverso dos acórdãos que o recorrente utilizou para objetivar demonstrar sua alegação. Eis trecho do Acórdão n.º 9202-003.196, no ponto que importa, *verbis:*

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
> *Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2006*
> *(...)*
> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. LEI N.º 6404, DE 1976. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.*
> *A Constituição, nos termos do art. 7.º, 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. 7.º, 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 n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, concluiu peremptoriamente que o exercício do direito assegurado pelo art. 7.º, XI, da Constituição Federal somente começou com a edição da lei prevista para regulamentá-lo, no caso, a Medida Provisória n.º 794, de 1994 (RE 398.284).*
> *Sobre a amplitude do termo "trabalhadores" contido no caput do art. 7.º 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, 4.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.*

> *A teor do que dispõe a Constituição Federal, o art. 7.º, inciso XI, constata-se que a Lei n.º 10.101, de 2000, que resulta da conversão da MP n.º 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. 7.º, 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 n.º 6.404, de 1976 tenham o condão de regulamentar a imunidade de contribuições previdenciárias, prevista no art. 7.º, 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. 7.º, inciso XI, da CF, é destinada somente aos trabalhadores com vínculo empregatício.*
> *O fato de a assembléia 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 n.º 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 n.º 6.404, de 1976) e, ainda, de acordo com o art. 191 da Lei n.º 6.404, de 1976, o lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer 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.*
> *(...)*
>
> *Acórdão n.º 9202-003.196, em 07/05/2014,*
> *Câmara Superior de Recursos Fiscais, CARF*

Neste sentido, sem razão o recorrente neste capítulo.

- Indevida aplicação da multa de ofício de 75%, limitação da multa em 20% em razão da nova legislação

Pretende o contribuinte afastar a aplicação da multa de ofício de 75%, aplicando-se a de 20%

Pois bem. Os fatos geradores dos autos são relativos aos anos de 2013 e 2014, deste modo não se aplica a Súmula CARF n.º 119. De mais a mais, não vejo reparos na questão, aplicou-se a legislação vigente, sendo os fatos geradores posteriores a Lei n.º 11.941, não havendo influência da legislação pretérita. Tratando-se de lançamento de ofício, decerto, aplica-se a multa de ofício.

O entendimento do juízo *a quo* é irreformável neste aspecto. Por conseguinte, é suficiente transcrever as razões de decidir da DRJ, não havendo inovação no recurso voluntário em relação à impugnação. Peço vênia para, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF — RICARF, expor os trechos daquela decisão, *verbo ad verbum:*

> *Pugna o contribuinte pela ilegalidade e inconstitucionalidade da multa fixada em 75%, requerendo sua redução para o patamar de 20%.*
>
> *O pleito não pode ser acolhido.*
>
> *A aplicação da multa de ofício e da multa de mora por atraso no recolhimento de contribuições previdenciárias encontram-se previstas na Lei n.º 8.212/1991, nos seguintes termos:*
>
> > *Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996.(Redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009).*
> >
> > *Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei n.º 11.941, de 2009).*
> >
> > *Lei n.º 9.430, de 1996:*
> > *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;*
> > *(...)*
> > *Art. 61.Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1.º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)*
> > *§ 1.º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.*
> > *§ 2.º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.*
> > *§ 3.º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o§ 3.º do art. 5.º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior*

> *ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória n.º 1.725, de 1998) (Vide Lei n.º 9.716, de 1998)*
>
> *A multa disposta no art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, diz respeito à exigência de multa de mora em razão de recolhimento em atraso das contribuições previdenciárias destinadas à Seguridade Social, o que não se aplica no caso em comento, posto tratar-se de lançamento de ofício.*
>
> *Em se tratando de falta de pagamento ou recolhimento de imposto/contribuição, apurada em procedimento de ofício, a autoridade lançadora deve aplicar a multa de lançamento de ofício, no caso a de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no inciso I, do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996, dantes colacionado.*
>
> *Diante do exposto, a multa de 75% lançada não merece reparos, não sendo possível reduzi-la ao percentual de 20%.*

Portanto, sem razão o recorrente neste capítulo.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

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

Dispositivo

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

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator