



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

Processo n° 10283.720411/2011-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-003.059 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de março de 2014
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente SEMP TOSHIBA AMAZONAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES / DIRETORES ESTATUTÁRIOS. ARTIGO 152, § 1º DA LEI Nº 6.404/76.

O administrador a que se refere a Lei das Sociedades Anônimas, perante a legislação previdenciária, é considerado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea f, da Lei nº 8.212/91, enquadrando-se como “diretor não empregado” (art. 145 da Lei nº 6.404/76).

Quem efetua o pagamento da verba referida no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 é a pessoa jurídica empresária e não o acionista. Se o lucro advém da atividade empresarial, pertence à pessoa jurídica empresária e não ao acionista. Nos termos do art. 201 da Lei nº 6.404/76, quem paga os dividendos é a companhia e não os acionistas.

Quem se beneficia diretamente dos préstimos do diretor/administrador também é a pessoa jurídica empresária e, portanto, natural que o remunere por diferentes formas (art. 11 e 21 - fato gerador e alíquota; art. 28, III - base de cálculo; ambos da Lei nº 8.212/91).

Em que pese a literalidade do art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 (menção à “participação no lucro”), tal pagamento não se amolda à hipótese de imunidade/isenção contida no inciso XI do art. 7º da CF, visto que o texto constitucional condiciona a desvinculação da remuneração aos termos da lei. A participação nos lucros somente veio a ser regulamentada após a Constituição Federal de 1988, não se aplicando, portanto, a Lei nº 6.404/76.

Precedentes do STJ na ótica do imposto de renda enquadrando tais pagamentos como “prêmio pelos resultados atingidos”. AgRg no AREsp 8.256/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, mantendo o crédito tributário como lançado, vencidos o Conselheiro Relator e as Conselheiras Bianca Delgado Pinheiro e Juliana Campos de Carvalho Cruz, que entenderam tratar-se de verba não sujeita à incidência de contribuição previdenciária em razão do disposto no artigo 152, § 1º, da Lei n.º 6.404/76. O Conselheiro André Luís Mársico Lombardi fará o voto divergente vencedor.

Liege Lacroix Thomasi - Presidente

Leonardo Henrique Pires Lopes – Relator

André Luís Mársico Lombardi – Redator Designado

Conselheiros presentes à sessão: LIEGE LACROIX THOMASI (Presidente), ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, ARLINDO DA COSTA E SILVA, BIANCA DELGADO PINHEIRO, JULIANA CAMPOS DE CARVALHO CRUZ, LEONARDO HENRIQUE PIRES LOPES

Relatório

Trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Principal **DEBCAD nº 37.318.126- 4**, consolidado em 27/05/2011, em face de SEMP TOSHIBA AMAZONAS SA, no valor de R\$ 3.171.190,13 (três milhões, cento e setenta e um mil, cento e noventa reais e treze centavos), referente às contribuições previdenciárias, parte patronal, incidentes sobre os valores pagos a título de participação nos lucros aos diretores da Recorrente, em 07/2007, omitidas em GFIP.

Trata-se, também, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, **DEBCAD nº 37.318.127-2**, consolidado em 27/05/2011, em face de SEMP TOSHIBA AMAZONAS SA, no valor de R\$ 53.324,55 (cinquenta e três mil, trezentos e vinte e quatro reais e cinquenta e cinco centavos) referente à multa por omissão em GFIP da remuneração relativa à participação dos lucros paga aos diretores da Recorrente, em 07/2007, fundamento legal 68.

Trata-se, ainda, do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória **DEBCAD nº 37.318.128-0**, consolidado em 27/05/2011, em face de SEMP TOSHIBA AMAZONAS SA, no valor de R\$ 1.980,68 (um mil, novecentos e oitenta reais e sessenta e oito centavos) referente à multa por ter apresentado GFIP com erros de preenchimento nos campos não relacionados aos fatos geradores, fundamento legal 69.

E mais, trata-se do Auto de Infração por Descumprimento de Obrigação Acessória, **DEBCAD Nº 37.318.129-9**, consolidado em 27/05/2011, em face de SEMP TOSHIBA AMAZONAS SA, no valor de R\$ 1.523,57 (um mil, quinhentos e vinte e três reais e cinquenta e sete centavos) referente à multa decorrente da apresentação de GFIP em desconformidade com o manual de orientação GFIP/SEFIP, já que deixou de apresentar GFIP sem movimento, competências 01/2007 a 13/2007, do estabelecimento CNPJ 04.400.552/0004-90 (sem ocorrência de fato gerador no período), fundamento legal 91.

Segundo relatório fiscal (fls. 13/21), as remunerações omitidas correspondem à participação dos diretores nos lucros do exercício de 2006 da Companhia, tendo sido paga em 02/07/2007. De outra parte, verificou a Autoridade Fiscal que, no que concerne ao estabelecimento CNPJ 04.400.552/0001-48, o contribuinte apresentou duas GFIPs para cada competência no período de 01/2007 a 13/2007 uma com o código de atividade de atividade econômica FPAS 507, correspondente à atividade industrial, e outra com o código de atividade econômica FPAS 515, correspondente à atividade comercial, quando o correto seria, apenas, FPAS 507, tendo em vista que como atividade econômica principal da empresa é a fabricação de aparelhos de recepção, reprodução, gravação e amplificação de áudio e vídeo, abrangendo todos os funcionários do estabelecimento, inclusive os do setor comercial.

Apresentada impugnação pela empresa, o lançamento foi mantido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém/PA, cuja ementa foi proferida nos seguintes termos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

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

Ementa:

AI: nº 37.318.1264, 37.318.1272, 37.318.1280e 37.318.1299.

ART. 17 DO DEC. 70.235/72 MATÉRIA NÃO IMPUGNADA

A teor do Art. 17 do Decreto 70.235/72, que tem status de Lei Ordinária, a matéria não expressamente impugnada está preclusa. Necessidade da estabilização da relação jurídicoprocessual no contencioso administrativo fiscal. Não colidência com a Legalidade Administrativa insculpida no Art. 37, caput, da Constituição da República.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO INCIDENTE SOBRE REMUNERAÇÃO PAGA A CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

Incidem contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.CONTRIBUINTE INDIVIDUALS.

Não se constitui hipótese de exclusão de incidência de contribuições previdenciárias a participação dos diretores não empregados nos resultados da empresa, consoante lançamentos e demonstrativos contábeis informados.

PROVA. A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; b) refirase a fato ou a direito superveniente; c) destinesse a contrapor fatos ou razões posteriores trazidas aos autos (§4º, do artigo 16, do Decreto nº 70.235/72).

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão, a Empresa interpôs Recurso Voluntário tempestivo, alegando, em síntese que:

- a) A PLR paga a trabalhadores não empregados não deve sofrer incidência de contribuição previdenciária por parte do empregador, pois, se situa fora dos limites estabelecidos pela Lei do que seria remuneração, vez que depende do resultado da empresa, o qual é aleatório e incerto. Que a

participação nos lucros, paga conforme a lei 10.101/2000, não integra o conceito de remuneração e que por esta razão não pode ser considerado como base de cálculo para as contribuições previdenciárias.

- b) Em virtude da ilegalidade do lançamento tributário, devem ser consideradas ilegais as multas imputadas por descumprimento de obrigações acessórias, pugnando, subsidiariamente, que caso o lançamento principal deve ser reconhecida a impossibilidade de manutenção das multas por afrontarem os princípios constitucionais da proporcionalidade e razoabilidade.

Sem contrarrazões.

Assim vieram os autos ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio de Recurso Voluntário.

É o relatório.

1.1

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes, Relator.

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Sendo o presente Recurso Voluntário tempestivo e apresentando os requisitos de admissibilidade, passo ao seu exame.

Da Participação nos Lucros ou Resultados de Diretores

Em seu Recurso, a Recorrente pleiteia o reconhecimento da inexistência de fatos geradores que ensejassem o surgimento das obrigações tributárias principais descritas no Relatório Fiscal, as quais, por não terem, na visão do Fisco, sido devidamente adimplidas, em virtude de sua suposta existência, deram causa à imputação de multa à Recorrente.

No entender da fiscalização, as referidas obrigações tributárias principais, no caso concreto, decorrem do fato de não haver previsão legal para que a participação em resultados relativa aos administradores da empresa, isto é, diretores não empregados, seja objeto de isenção de contribuição previdenciária, uma vez que aquele favor legal, à luz da Lei nº 8.212/91, artigo 28, §9º, alínea "i", é aplicável apenas aos empregados, sendo, portanto, devida a contribuição previdenciária.

Todavia, tal entendimento não é procedente, posto que a distribuição de lucros aos diretores estatutários, haja vista que é uma sociedade anônima, se dá nos termos da Lei nº 6.404/76.

Cabe pontuar, primeiramente, que a Lei nº 6.404/76 trata os diretores da mesma forma que os administradores, tal como se verifica em seu art. 145, *in verbis*:

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

As regras relativas à participação desta classe de trabalhadores estão claramente previstas no art. 152 da Lei n. 6.404/76, que assim dispõe:

"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.

§ 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."

Analisando as regras expostas acima, tem-se que, por ser a assembléia geral que delibera sobre a concessão de participação aos diretores estatutários, está-se diante de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores".

Nesse sentido, destaca-se que a participação dos diretores estatutários é contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não paga pela empresa em si (por meio de escrituração em conta de resultado).

Neste contexto, não há que se falar na aplicação do art. 28 da Lei nº 8.212/91, pois os valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica "Empregador x Empregado", não havendo que se falar na incidência das contribuições previdenciárias.

Em vista disso, é mister que seja excluído do presente lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de "PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DA DIRETORIA EXECUTIVA – PLE".

Diante disso, dada a expressa previsão legal, pode-se afirmar que, ao contrário do que entendeu o Relatório Fiscal, a participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados não enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei 8.212/91 e sim se dá nos termos da Lei nº 6.404/76.

Das multas aplicadas pelo descumprimento de obrigação acessória.

Considerando, como dito alhures, que a participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos diretores não empregados não se enquadra nas hipóteses previstas pela Lei nº 8.212/91, pois os valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica "Empregador x Empregado, e tomando como base a Lei nº 6.404/76, indevida se apresenta a incidência de contribuição previdenciária. E Assim sendo, incabível se torna a condenação por descumprimento de obrigações acessórias.

Conclusão

Ante todo o exposto, conheço do recurso, para, no mérito, em relação ao para LHE DAR TOTAL PROVIMENTO, afastando os lançamentos em desfavor da ora Recorrente gerados pelos DEBCADS de nºs 37.318.126-4; 37.318.127-2; 37.318.128-0; e 37.318.129-9.

Processo nº 10283.720411/2011-19
Acórdão n.º **2302-003.059**

S2-C3T2
Fl. 9

É como voto.

Sala das Sessões, em 18 de março de 2014.

Leonardo Henrique Pires Lopes

CÓPIA

Voto Vencedor

Conselheiro Andre Luis Marsico Lombardi, redator designado

Em que pesem os substanciosos argumentos do ilustre relator, quanto à verba referida no artigo 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76, temos que a mesma se sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

O dispositivo em questão estabelece que:

Art. 152. (...)

*§ 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.*

(destaques nossos)

Em razão do texto normativo referir-se ao lucro, que não é base de incidência das exações em destaque, em apressada leitura, poder-se-ia concluir que o pagamento da referida verba não poderia sofrer a incidência de contribuições previdenciária. Não se deve olvidar, todavia, a distinção entre texto normativo e norma. O texto normativo, em alusão à própria fonte e limites do pagamento, faz menção ao lucro, mas é preciso investigar se a norma que se extrai do parágrafo primeiro nos leva à mesma conclusão, ou seja, de que este pagamento não se amolda às hipóteses tributárias descritas na Lei nº 8.212/91.

O administrador a que se refere a Lei das Sociedades Anônimas, perante a legislação previdenciária, é considerado contribuinte individual, a teor do art. 12, V, alínea *f*, da Lei nº 8.212/91 enquadrando-se como “diretor não empregado”. Aliás, a própria Lei nº 6.404/76 estipula em seu artigo 145 que “as normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores”, tratando de forma idêntica os diretores e administradores.

Quanto à ocorrência do fato gerador e a respectiva base de cálculo, pode-se afirmar que, dentro dos parâmetros constitucionais estabelecidos, a Lei nº 8.212/1991, em seu art. 11, delimitou que a contribuição das empresas incide sobre a “remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço” (parágrafo único, alínea *a*) e dos trabalhadores, que, por sua vez, incide, sobre o seu “salário-de-contribuição” (parágrafo único, alínea *b*).

Especificamente quanto ao contribuinte individual, a lei não estabelece claramente o fato gerador da contribuição previdenciária do trabalhador, estipulando apenas a sua alíquota e limites no artigo 21, além da base de cálculo no art. 28. Esta base de cálculo, como visto, é o **salário-de-contribuição** que, a teor do inciso III do art. 28 abrange “a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta

Cumpra agora investigarmos se o pagamento ocorre a título de remuneração e se há alguma regra de exclusão (isenção).

Quanto ao seu enquadramento enquanto remuneração, a não ser que se imagine que tal pagamento ocorreu a título de doação pura (contrato unilateral e gratuito), é intuitivo concluir que se trata de remuneração e que decorre do labor que aquele o administrador/diretor presta à companhia, enquadrando-se, portanto, nas disposições inicialmente citadas quanto à relação jurídica previdenciária (art. 12, V, alínea *f* – condição de contribuinte individual; art. 11 e 21 – fato gerador e alíquota; art. 28, III - base de cálculo).

É certo, como afirmado, que se poderia imaginar que o pagamento ocorreria a título de lucro, em verdade, “participação no lucro” mas esta pode ser base de incidência das contribuições previdenciárias se não se amolda à hipótese de imunidade/isenção contida no inciso XI do art. 7º da CF.

Deveras, o texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de participação nos lucros da remuneração aos termos da lei, sendo que a participação nos lucros somente veio a ser regulamentada após a Constituição Federal de 1988, não se aplicando, portanto, a lei em destaque que é de 1976.

Na realidade, a disposição em destaque não regulamentou o artigo 7º, XI, da CF (que sequer existia), mas apenas estabeleceu uma forma específica de remuneração dos administradores/diretores. Tal sistemática protege os acionistas minoritários, na medida em que não permite que os acionistas majoritários fixem remuneração absolutamente desproporcional aos serviços prestados.

Na linha da compreensão do STJ, ao tratar da questão relativa à incidência do imposto de renda sobre a verba em comento, podemos afirmar que:

"a palavra 'lucros' não pode ser lida isoladamente do seu complemento 'dividendos', que lhe dá a referibilidade àqueles que recebem dividendos da companhia, ou seja, os sócios ou acionistas", razão pela qual ambas "as palavras compoariam uma só expressão 'lucros ou dividendos', o que excluiria do seu bojo a 'participação no lucro da companhia' de que trata o art. 152, § 1º da LSA, já que o administrador não recebe dividendos". É que "ao isentar os lucros ou dividendos recebidos pelos sócios o legislador intencionou fomentar a atividade empresarial estimulando o comportamento daqueles que assumem riscos inserindo capital na sociedade", o que não é o caso dos administradores, cuja participação nos lucros do exercício possui natureza de prêmio pelos resultados atingidos (voto do Ministro Teori Albino Zavascki no AgRg no AREsp 8.256/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011).

Vejamos a ementa deste e de outros dois casos semelhantes:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ADMINISTRADOR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA

EMPRESA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

(AgRg no AREsp 8.256/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 13/12/2011)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. ADMINISTRADOR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NÃO APLICAÇÃO DO ART. 10 DA LEI 9.249/95. AGRAVO IMPROVIDO.

1. As parcelas pagas aos administradores, a título de participação nos lucros, estão sujeitas à incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste anual, por caracterizarem acréscimo patrimonial.

2. Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1023721/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 30/08/2010)

TRIBUTÁRIO. ADMINISTRADOR DE SOCIEDADE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. IMPOSTO DE RENDA. INAPLICABILIDADE DA ISENÇÃO INSTITUÍDA PELO ART. 10 DA LEI Nº 9.249/95.

1. Se o tribunal local não declara o acórdão, nos casos em que tal declaração não tem lugar, descabe o recurso especial por violação ao art. 535 do CPC. Incide, na espécie, o enunciado nº 211 da Súmula do STJ, pois "inadmissível recurso especial quanto a questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo tribunal a quo".

2. Não se aplica o disposto no art. 10 da Lei nº 9.249/95 (não incidência do imposto de renda sobre os lucros distribuídos) à participação atribuída a administrador com base no lucro apurado pela Pessoa jurídica, por caracterizar participação nos resultados, tributável nos termos do parágrafo único do art. 2º do Decreto-Lei nº 1.814/80.

3. Ausência de bis in idem.

4. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 884.999/BA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/09/2008, DJe 26/11/2008)

Processo nº 10283.720411/2011-19
Acórdão n.º **2302-003.059**

S2-C3T2
Fl. 14

Portanto, entendemos que os pagamentos com base no art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76 decorrem da atividade remunerada desempenhada pelos administradores/diretores, devendo sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

É como voto.

(assinado digitalmente)

ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Redator Designado