



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

Processo nº 16327.721278/2011-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.198 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BANCO INDUSTRIAL E COMERCIAL S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2008

PRAZO DECADENCIAL. CONCLUSÃO ACERCA DE ANTECIPAÇÃO DE RECOLHIMENTO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Quando se conclui, com esteio nos elementos constantes dos autos, que houve antecipação de pagamento das contribuições, aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por maioria de votos, declarar a decadência até a competência 09/2006. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que aplicava a regra do art. 173, I do CTN. II) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento ao recurso.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Kleber Ferreira de Araújo - Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº 16-41.495 de lavra da 11.^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ em São Paulo I (SP), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração:

a) AI nº 37.360.952-3 – exigência das contribuições previdenciárias patronais, inclusive aquela destinada ao custeio dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT);

b) AI nº 37.360.951-5: aplicação de multa por descumprimento da obrigação acessória de declarar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

A multa foi aplicada levando-se em consideração as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, posteriormente convertida na Lei nº 12.941/2009, adotando-se, quando mais favorável ao sujeito passivo, a nova legislação, mesmo para fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, fls. 23/36, na lavratura foram incluídas:

a) diferença de contribuição ao RAT (competência 06/2007), uma vez que a empresa informou e recolheu aplicando a alíquota de 1%, quando o correto seria 3%;

b) contribuições sobre os pagamentos efetuados aos administradores não-empregados a título de participação nos lucros;

c) contribuições sobre os pagamentos efetuadas contribuintes individuais lançados na Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF e não declaradas na GFIP.

No seu recurso, fls. 311/344, a empresa alegou, em apertada síntese, que:

a) as contribuições incidentes sobre os fatos geradores ocorridos até 10/10/2006 foram alcançadas pela decadência;

b) consoante o inciso XI do art. 7. da Constituição Federal, o montante que é concedido ao trabalhador a título de participação nos lucros não pode sofrer a incidência de contribuições previdenciárias;

c) a primeira parte da citada norma constitucional é autoaplicável no que diz respeito à desvinculação da remuneração da participação nos lucros, dependendo de regulamentação apenas a parte que se refere à participação dos trabalhadores na gestão da empresa;

d) ainda que se entenda que a disposição constitucional relativa à desvinculação da participação nos lucros da remuneração independa de regulamentação, a “lei específica” a que se refere a alínea “j” do § 9. da Lei n.º 8.212/1991 é, no caso dos administradores, a Lei n. 6.404/1976 – Lei das S.A.;

e) o inciso XI do art. 7. da Carta Constitucional prevê a participação nos lucros para todos os trabalhadores, sendo que o pagamento dessa verba é regulado pela Lei n. 10.101/2000 para os empregados e pela Lei n. 6.404/1976 para os diretores não-empregados;

f) apresenta decisões judiciais e administrativas, cujo entendimento é pela exclusão do salário-de-contribuição dos pagamentos aos administradores efetuados a título de participação nos lucros;

g) o tratamento dado pelas leis previdenciárias à participação nos lucros ou resultados das empresas a empregados não pode ser diferente daquele dado aos pagamentos efetuados aos administradores sob o mesmo título, sob pena de atropelo ao princípio constitucional da isonomia;

Ao final, requereu a baixa do AI que foi pago com redução de 50%, a declaração parcial da decadência e o reconhecimento da improcedência das contribuições remanescentes.

É relatório.

Voto

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Dos pagamentos efetuados

Acerca do pedido de apropriação dos pagamentos efetuados pela empresa após ciência das autuações, o órgão recorrido assim se pronunciou:

“Em consulta ao SISTEMA DE COBRANÇA/ DATAPREV – INSS verifica-se que todos os recolhimentos efetuados pela empresa foram devidamente apropriados pelo setor competente, não restando saldo a pagar, a partir da competência 10/2006, nos levantamentos Diferenças de Autônomos (DA – DA1 e DA2), estando zerada, também, a competência 06/2007 do Levantamento RA1 Risco Ambiental do Trabalho.

Da mesma forma, o valor pago relativo ao AI DEBCAD nº 37.360.951-5 (AI 68) foi devidamente apropriado, e o mesmo encontra-se Baixado por Pagamento C/ Redução 50%. Portanto, tais assuntos não serão aqui tratados nos termos do artigo 17 do Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, na redação dada pela Lei n.º 9.532, de 10/12/1997 e 58 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.”

Verifica-se, assim, que os pagamentos efetuados pela recorrente foram devidamente apropriados, restando em litígio apenas o período que a empresa entende ter sido abrangido pela decadência e a incidência de contribuições sobre a participação nos lucros dos administradores.

Decadência

É cediço que, com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991 pela Súmula Vinculante n.º 08, editada pelo Supremo Tribunal Federal em 12/06/2008, o prazo decadencial para as contribuições previdenciárias passou a ser aquele fixado no CTN.

Quanto à norma a ser aplicada para fixação do marco inicial para a contagem do quinquídio decadencial, o CTN apresenta três normas que merecem transcrição:

Art. 150 (...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado,

considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

.....

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

(...)

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

Na situação sob enfoque, verifica-se do Termo de Encerramento da Ação Fiscal – TEAF, fl. 85, que somente foram apuradas contribuições sobre diferenças da contribuição ao RAT, pagamentos aos autônomos e participação nos lucros a administradores, o que me leva a concluir sem dificuldade que as contribuições decorrentes dos demais fatos geradores foram recolhidas.

Assim, seguindo a jurisprudência dominante do CARF, a contagem do prazo decadencial deve ser efetuada pela norma do § 4.º do art. 150 do CTN. Assim, estão alcançadas pela decadência as contribuições relativas às competências de 01 a 09/2006, posto que a ciência das lavraturas deu-se em 10/10/2011.

Pagamento de PLR a administradores – incidência de contribuições

Verifiquemos se a tributação para a Seguridade Social alcança os pagamentos de PLR aos administradores (diretores não empregados), enquadrados no Regime Geral de Previdência Social - RGPS na condição de contribuintes individuais.

Essa discussão em nosso Tribunal Administrativo encontra decisões nos dois sentidos. Uns entendem que a exclusão dessa parcela do salário-de-contribuição tem guarida no que dispõe a Lei das S/A (Lei n.º 6.404/76). Há os que, de modo diverso, afirmam que a única lei a regular essa matéria seria a Lei n.º 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais.

Filiamo-nos a segunda corrente. De fato, a própria Corte Constitucional reconheceu que a PLR, somente a partir da edição da MP 794/1994, por várias vezes reeditada e finalmente convertida na Lei n.º 10.101/2000, passou a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. É o que se observa do julgado (RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO):

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.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator):

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

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênia da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80. E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

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

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP n.º 794/1994, não há como acolher o entendimento

de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 também se refere a Lei n.º 6.404/1976.

De se concluir que a Lei n.º 8.212/1991 ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados.

A Lei da PLR em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2.º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantêm com o empregador o vínculo de emprego. Eis o texto:

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.

Vê-se, assim, que a lei da PLR não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7. da Constituição Federal é, fora de dúvida, dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por relação de emprego. Ao lado do da participação nos lucros estão os direitos tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, etc. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

Uma última questão de relevo que reforça a argumentação de que a participação nos lucros paga aos administradores deve sofrer a incidência de contribuições é a previsão contida no inciso X do art. 214 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048/2008, assim redigida:

Art.214 (...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X- a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;(grifei)

(...)

Como se vê o dispositivo regulamentar prevê apenas a participação dos trabalhadores empregados como parcela não integrante do salário-de-contribuição, não podendo este Colegiado afastar a aplicação desta norma em razão do que dispõe o art. 26-A do Decreto n. 70.235/1972, o qual dispõe sobre processo administrativo fiscal no âmbito dos tributos federais. Eis o comando:

Processo nº 16327.721278/2011-32
Acórdão n.º **2401-003.198**

S2-C4T1
Fl. 446

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Conclusão

Voto por reconhecer a decadência até a competência 09/2006 e, no mérito, por negar provimento ao recurso.

Kleber Ferreira de Araújo.