



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

Processo n° 16682.720022/2010-88
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2302-01.800 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2012
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrente BB GESTÃO DE RECURSOS - DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/10/2005, 01/03/2006 a 31/03/2006, 01/10/2006 a 31/10/2006, 01/03/2007 a 30/04/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/10/2008 a 31/10/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado em desconformidade com os requisitos legais, integram a base de incidência contributiva previdenciária.

MULTA MORATÓRIA

A aplicação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores e do lançamento traz percentuais variáveis, de acordo com a fase processual em que se encontre o processo de constituição do crédito tributário e se mostra mais benéfico ao contribuinte, uma vez em que se aplicando a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009, mais precisamente o artigo 35 A da Lei n.º 8.212/91, o valor da multa seria mais oneroso ao contribuinte, pois deveria ser aplicado o artigo 44, I da Lei n.º 9430/96.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conceder provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A multa deve ser calculada considerando as disposições do art. 35 da Lei n. 8212 de 1991 para o período anterior à entrada em vigor da Medida Provisória n. 449 de 2008.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

EDITADO EM: 17/05/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato.

Relatório

O auto de infração de obrigação principal cientificado ao sujeito passivo em 29/06/2010, refere-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos contribuintes individuais – diretores, a título de participação nos lucros e resultados, no período compreendido entre 10/2005 a 10/2008.

O relatório fiscal informa que de acordo com os esclarecimentos prestados pela autuada, os valores foram pagos a quatro segurados contribuintes individuais na qualidade de diretores não empregados.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 302/311, julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso, arguindo em síntese:

- a) que efetivou o recolhimento do débito durante todo o período autuado relativo aos segurados Arnaldo José Vollet e Nelson Rocha Augusto, diretores não empregados, embora no CNPJ de seu controlador Banco do Brasil S/A;
- b) que as GPS foram anexadas, não havendo qualquer irregularidade;
- c) que a PRL é direito constitucional do trabalhador desvinculada da remuneração;
- d) que o pagamento de PLR para os membros da diretoria está fundamentado no artigo 152, §§1º e 2º da Lei n.º 6.404/76; que não se confunde com a PLR dos funcionários;
- e) que seus funcionários são cedidos do Banco do Brasil, ficando o contrato de trabalho suspenso e por isso aplicada a Lei das S/A, tendo os diretores direito à PLR da LSA, decidida em assembléia;
- f) que esta PL por ser eventual não se constitui em remuneração;
- g) que a participação nos lucros pagas aos diretores empregados e não empregados traduz-se numa compensação premial, sem caráter remuneratório;
- h) a verba não é paga para retribuir o trabalho;
- i) que a cobrança dos acréscimos legais é inexigível;
- j) que é indevido o critério para a apuração da multa de ofício.

Requer a reforma da decisão e o cancelamento do auto de infração.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, frente à tempestividade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

O crédito refere-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores pagos aos segurados que exerciam cargos de direção, conforme previsto no estatuto da autuada, tratando-se, portanto de diretores estatutários.

O relatório fiscal informa e a recorrente confirma que a situação encontrada referiu-se a quatro segurados, sendo que dois eram empregados de outra empresa e foram cedidos à autuada para exercerem o cargo de Diretor Estatutário, assim como os outros dois segurados. Nesta condição receberam valores tidos pela recorrente como se Participação nos Lucros e Resultados, rendimentos que foram informados nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte como provenientes de trabalho não assalariado e não foram informados em GFIP.

As arguições da recorrente dão conta de que em relação aos segurados cedidos o recolhimento já foi efetuado e quanto aos demais, as quantias recebidas não se enquadram como remuneração, tampouco como PLR sob o abrigo do dispositivo constitucional transcrito no artigo 7º da Carta Magna, mas sim como participação nos lucros de acordo com a Lei das Sociedades Anônimas.

Pelo exposto, primeiramente é de se notar que não assiste razão à recorrente quanto ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados porque as pessoas jurídicas primam pela sua autonomia e, se no caso, houve a cedência de funcionários de uma empresa para outra, as relações havidas entre tais pessoas físicas e a pessoa jurídica, ora autuada, são independentes daquelas havidas entre as pessoas físicas e a cedente. Na prestação de serviço aqui examinada se vislumbrou que os segurados atuavam como diretores estatutários, portanto contribuintes individuais e nesta condição tiveram seus rendimentos informados nas declarações de imposto de renda, como provenientes de trabalho não assalariado. E, os recolhimentos apresentados pela recorrente às fls. 233, 236, 240, 244, 251, 255 e 258 não podem ser aproveitados porque efetuados na titularidade de outra pessoa jurídica que não a recorrente, sob CNPJ diverso do seu.

No que se refere à participação nos lucros a própria recorrente admite que os diretores estatutários por não se enquadrarem como empregados não fazem jus ao pagamento da verba nos moldes explicitados pela Constituição Federal e Lei n.º 10.101/2000. Todavia, não lhe assiste razão quando diz que o valor de participação nos lucros foi pago sob a égide da Lei n.º 6404/76 das Sociedades Anônimas e por isso estaria dispensada do recolhimento da contribuição patronal.

A Constituição Federal abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. Assim, a PLR é um direito constitucional do trabalhador:

CF/88:

*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;

Da análise do texto constitucional se conclui que a PLR é um direito do trabalhador, que não depende, somente, da existência de lucro, mas, também, da obtenção de um resultado; a PLR não se constitui em remuneração, **desde que paga ou creditada conforme definido em lei.**

Em 1991, a Lei n.º 8.212 institui o plano de custeio da Seguridade Social e no art. 28, define a base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispondo, inclusive, sobre parcelas isentas.

Lei 8.212/1991:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: **a remuneração auferida** em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;*

...

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

...

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

Também a lei de custeio, como a Constituição, reafirma a necessidade de obediência a uma legislação para que a PLR não seja conceituada como remuneração, e, portanto, fora do alcance da incidência contributiva previdenciária.

Em 29/12/1994 surge a legislação específica, qual seja a Medida Provisória 794, que dispôs sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a PLR integra a remuneração, até 29/12/94. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, **desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP.**

A MP 794 sofreu diversas reedições, convertendo-se, finalmente, na Lei nº 10.101, de 18/12/2000.

Essa legislação surge como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, pois faz com que o empresariado tenha redução em sua carga tributária, já que há a previsão de isenção dessas parcelas para incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá ser deduzida como despesa operacional; permite que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentiva a produtividade, já que sua obtenção depende de um resultado almejado pelas empresas.

A Lei 10.101/200 prevê várias exigências e vedações, que a PLR deve seguir para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

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

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

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 nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

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

...

Pela análise da legislação exposta concluiu-se que a PLR está afeta ao segurado empregado e a Lei n.º 6404/76 não é a legislação própria para tratar da Participação nos Lucros e Resultados a fim de isentar o pagamento das contribuições previdenciárias

O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91, que vem a ser a lei n.º 10.101/2000. Ainda, a alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, as importâncias recebidas a título de *participação nos lucros ou resultados da empresa*, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

Assim, não sendo os valores pagos sob a égide da legislação específica, Lei n.º 10.101/2000, e por não se tratarem os beneficiários de empregados, tem-se como descumpridas as exigências legais e as quantias pagas pela empresa aos contribuintes individuais ostentam a natureza de remuneração, passíveis de serem tributadas.

No que se refere a aplicação da multa, entendo que à luz da legislação vigente, as multas devem ser aplicadas de forma isolada, conforme o caso, por descumprimento de obrigação principal ou de obrigação acessória, da forma mais benéfica ao contribuinte, de acordo com o disposto no artigo 106, do Código Tributário Nacional.

Embora, em algumas vezes, a obrigação acessória descumprida esteja diretamente ligada à obrigação principal, isto não significa que sejam únicas para aplicação de multa conjunta. Pelo contrário, uma subsiste sem a outra e mesmo não havendo crédito a ser lançado, é obrigatória a lavratura de auto de infração se houve o descumprimento de obrigação acessória. As condutas são tipificadas em lei, com penalidades específicas e aplicação isolada.

O art. 44 da Lei n.º 9.430/96, traz que a multa de ofício de 75% incidirá sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento, de falta de declaração e nos de declaração inexata. Portanto, está claro que as três condutas não precisam ocorrer simultaneamente para ser aplicada a multa:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Quando o contribuinte tiver recolhido os valores devidos antes da ação fiscal, não será aplicada a multa de 75% prevista no art. 44 da Lei nº 9.430; porém, se apesar do pagamento não tiver declarado em GFIP, é possível a aplicação da multa isolada do art. 32-A da Lei nº 8.212, justamente por se tratar de condutas distintas.

Se o contribuinte tiver declarado em GFIP não se aplica a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, sendo aplicável somente a multa moratória do art. 61 da Lei nº 9.430, pois os débitos já estão confessados e devidamente constituídos, sendo prescindível o lançamento.

A multa do art. 44 da Lei nº 9.430 somente se aplica nos lançamentos de ofício. Desse modo, se o contribuinte tiver declarado em GFIP, mas não tiver pago, o art. 44 da Lei 9.430 não é aplicado pelo motivo de o contribuinte não ter recolhido, mas ter declarado. Neste caso, não se aplica o art. 44 em função de não haver lançamento de ofício, pois o crédito já está constituído pelo termo de confissão que é a GFIP. E nas hipóteses em que o contribuinte não tiver recolhido e não tiver declarado em GFIP, há duas condutas distintas: por não recolher o tributo e ser realizado o lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75%; e por não ter declarado em GFIP a multa prevista no art. 32-A da Lei nº 8.212. Conforme já foi dito, a multa será aplicada ainda que o contribuinte tenha pago as contribuições, conforme previsto no inciso I do art. 32 A.

Pelo exposto, é de fácil constatação que as condutas de não recolher ou pagar o tributo e não declarar em GFIP não estão tipificadas no mesmo artigo de lei, no caso o art. 44 da Lei nº 9.430/96. A lei ao tipificar essas infrações, inclusive em dispositivos distintos, demonstra estar tratando de obrigações, infrações e penalidades tributárias distintas, que não se confundem e tampouco são excludentes.

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Em razão do exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para que a multa seja aplicada de acordo com o artigo 35 da Lei nº 8.212/91, na redação vigente à época dos fatos geradores.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora

CÓPIA