



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.720290/2014-23
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.140 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de março de 2020
Recorrente IRB BRASIL RESSEGUROS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/05/2009 a 30/04/2010

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, que deu provimento.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Adoto o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

Trata-se de processo lavrado em 29/05/2014 e levado à ciência do sujeito passivo na mesma data, composto pelo Auto-de-Infração (AI) Debcad 51.011.042-8: destinado ao lançamento das contribuições previdenciárias devidas pela empresa, incidentes sobre as remunerações dos segurados contribuintes individuais (Artigo 22, III da Lei nº 8.212/91), no valor total de R\$ 444.001,64 (quatrocentos e quarenta e quatro mil, um real e sessenta e quatro centavos), incluindo o valor principal, juros de mora e multa de ofício.

Conforme o Relatório Fiscal, os valores lançados referem-se a contribuição não declarada em GFIP nem recolhida pela autuada, relativa a pagamentos verificados da folha de pagamento, a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR efetuados a segurados contribuintes individuais (diretores não empregados).

Esclarece que, nos termos do artigo 28, § 9º, “j” da Lei 8.212/91, a PLR não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias quando paga em conformidade com lei específica, no caso a Lei 10.101/2000, cujas disposições aplicam-se somente aos segurados empregados. Portanto, o benefício pago aos segurados contribuintes individuais sujeita-se à incidência da contribuição lançada.

Impugnação:

A autuada interpôs impugnação tempestiva, na qual alega:

O lançamento é nulo por ofensa ao disposto no artigo 142 do CTN e ao princípio da ampla defesa, ante a ausência de demonstrativo de cálculo da contribuição lançada, vez que a fiscalização se refere ao Discriminativo de Débitos - DD, não existindo nos autos tal relatório.

Diverge do entendimento adotado pela fiscalização e afirma que a PLR paga aos segurados contribuintes individuais não representa base de cálculo de contribuição previdenciária, e que a Lei 10.101/2000 apenas confirmou que tal benefício nunca esteve sujeito à tributação em questão.

Cita também o artigo 190 da Lei das S/A (Lei 6.404/76) em favor de seu entendimento de que não há incidência de contribuição no caso em questão. Cita jurisprudência do CAREF.

Ao final, requer o reconhecimento da nulidade da autuação ou de sua improcedência.

Da diligência:

Conforme Informação de fl. 213, foi constatada a ausência nos autos do Discriminativo do Débito - DD, sendo saneada tal falha processual com a juntada do relatório de fls. 215/216. Restou esclarecido à fl. 218 que referido discriminativo, embora não se encontrasse nos autos, havia sendo entregue ao sujeito passivo, conforme Recibo de fls. 113.

É o relatório.

A decisão de primeira instância (fls.220/223), restou ementada nos termos abaixo:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados da empresa pago aos segurados contribuintes individuais.

Cientificada da referida decisão em 11/09/2017 (fl.222), a empresa contribuinte apresentou recurso voluntário em 11/10/2017 (fls. 230/252), reiterando os mesmos argumentos já trazidos por ocasião do protocolo do instrumento de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Preliminarmente

Nulidade - cerceamento ao direito de defesa

Sustenta a recorrente a nulidade do processo administrativo fiscal, em face da ausência do relatório denominado Discriminativo de Débito (DD). No entendimento da defesa, a ausência do referido documento impossibilita o conhecimento das bases de cálculo, o que inviabiliza o exercício do contraditório e da ampla defesa. Eis o exposto nas razões recursais:

O acórdão ora recorrido não acolheu a alegação de nulidade aduzida pelo Recorrente, em sua impugnação, por entender que "antes de relatada a diligência, o DD (Discriminativo de Débito) estava ausente nos autos, mas havia sido encaminhado à autuada, conforme demonstra o Recibo de arquivos entregues ao contribuinte fls.113).".

Contudo, tão conclusão não pode prosperar, eis que, conforme bem relatado no acórdão ora recorrido, foi constatada a ausência do DD nos autos, tendo sido necessária a realização de diligência para sanar tal falha, da qual o Recorrente sequer foi intimado para se manifestar, pois, segundo análise equivocada, embora os cálculos de fato não se encontrarem nos autos, o Recorrente teria, supostamente, recebido o DD, em virtude do

termo de "Recibo de arquivos entregues ao contribuinte" de fls. 113 É o que se infere do seguinte trecho do aludido relatório extraído no acórdão recorrido:

"Conforme Informação de fl. 213, foi constatada a ausência nos autos do Discriminativo do Débito - DD, sendo saneada tal falha processual com a juntada do relatório de fls. 215/216, Restou esclarecido à fl. 218 que referido discriminativo, embora não se encontrasse nos autos, havia sendo entregue ao sujeito passivo, conforme Recibo de fls.113".

Todavia, por óbvio que o Recorrente somente poderia ter recebido o que se encontra nos autos do presente processo administrativo, e se os cálculos (DD) não constam nestes autos, o Recorrente não o recebeu, em que pese constar no "Recibo de arquivos entregues ao contribuinte" de fl. 113 de que teria recebido:

De fato, verificou-se a inexistência do Discriminativo de Débito (DD) nos autos. Para saneamento, foi exarado o despacho de fl.113, devidamente cumprido com a juntada do relatório de fls.215/216.

Após a juntada do Discriminativo de Débito (DD), constatou-se a dispensabilidade de ciência do contribuinte, uma vez que o documento já havia sido entregue, consoante faz prova o recibo de fl.113.

Impende ressaltar que houve uma falha na instrução processual, sanada posteriormente pela juntada aos autos do multicitado Discriminativo de Débito (DD). Acaso persistisse tal irregularidade, poderia haver prejuízo para o julgamento do feito, mas não para o contribuinte, que recebeu em mãos o referido documento, nos termos da assinatura de seu representante legal, aposta no recibo de entrega de fl. 113.

Registre-se que, para ter elementos para elaboração de sua defesa, o contribuinte não recebe mera cópia reprográfica dos autos, mas uma via dos relatórios e documentos que integram o procedimento administrativo fiscal, que se torna processo administrativo fiscal a partir do protocolo da impugnação, de modo que, a falha inicial na instrução processual não trouxe nenhum prejuízo para a defesa, tendo o sujeito passivo tomado conhecimento das alíquotas e bases de cálculo que compõem o presente lançamento.

De outra sorte, entendo que agiu com acerto a autoridade fiscal ao enviar o processo para julgamento, sem a prévia intimação do sujeito passivo da juntada do Discriminativo de Débito (DD) aos autos. A meu ver, seria contraproducente e afrontaria o princípio da eficiência, a ciência da juntada aos autos de um documento em que o sujeito passivo já firmou recibo.

Por estas razões, tenho que não há que se falar em ofensa ao princípio do contraditório ou cerceamento ao direito de defesa do contribuinte.

Rejeito, pois, a preliminar de nulidade suscitada.

Do mérito

O ponto nodal da controvérsia gira em torno de se saber é possível o pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) a administradores (contribuintes individuais). A recorrente sustenta que sim, utilizando-se, inclusive, em suas razões, de precedentes desta Turma de Julgamento acerca da matéria. A Fiscalização, por sua vez, entende que apenas os segurados

empregados podem ser beneficiários da verba imune à incidência de contribuição previdenciária, sendo certo que a Lei nº 10.101/2000 é taxativa ao prevê que o pagamento poderá ser feito apenas a empregados, servindo para abalar tal exegese o fato de que na elaboração dos planos de PLR é indispensável a participação do sindicato da categoria profissional envolvida.

É certo que essa Turma de Julgamento, em composição diversa, já se posicionou pela possibilidade de pagamento de PLR aos contribuintes individuais, com esteio nos bons argumentos trazidos à baila pelo relator do voto condutor. Todavia, esse posicionamento foi dominante em curto espaço de tempo, prevalecendo há bastante tempo o entendimento deste colegiado de que não é possível o PLR a contribuintes individuais, sendo exclusividade dos empregados da empresa, únicos beneficiários do instituto de natureza constitucional e hodiernamente regulamentado pela Lei nº 10.101/2000.

Defende a empresa que, diante da imunidade constitucional prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988, a não incidência das contribuições previdenciárias abrange não só os pagamentos a empregados a título de PLR, como também a diretores não empregados.

Adiciona que a própria Lei nº 6.404, de 1976, lei especial que regula as sociedades anônimas, dá guarida ao pagamento de PLR aos administradores estatutários, cumprindo, desse modo, o requisito estabelecido pela Lei nº 8.212, de 1991, para o fim de escapar à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Pois bem. A alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzida novamente abaixo, ao afastar a incidência tributária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa paga ou creditada, de acordo com lei específica, está se referindo à Lei nº 10.101, de 2000, a qual é destinada tão somente aos segurados empregados:

Art. 28 (...)

§ 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;

(...)De fato, ao explicitar a norma de não incidência, o inciso X do § 9º do art. 214 do RPS, toma o cuidado de acrescentar a expressão "empregado":

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)

Isso porque a Lei nº 10.101, de 2000, não trata de pagamentos a trabalhadores não empregados, haja vista constar expressamente em seu corpo o regramento destinado à negociação entre empresa e seus empregados:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II- convenção ou acordo coletivo.

(...) (GRIFEI)

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a disciplina jurídica relativa à participação nos lucros ou resultados prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988.

Concluiu a Corte Suprema que sendo o preceito constitucional de eficácia limitada, a regulamentação somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada inúmeras vezes até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000, incidindo contribuição previdenciária relativamente aos fatos geradores concretizados antes da vigência daquele ato normativo.

Eis a ementa do Recurso Extraordinário (RE) nº 569.441/RS, submetido a sistemática de repercussão geral, Relator Ministro Dias Toffoli e Redator do Acórdão Ministro Teori Zavascki, julgado na sessão de 30/10/2014:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, 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.

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.

Recurso extraordinário a que se dá provimento.

De modo que não há como acolher o entendimento de que a expressão "lei específica", contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, refere-se a mais de uma lei ordinária, além da Lei nº 10.101/2000, abarcando a distribuição de valores também com base na Lei nº 6.404, de 1976.

Menciona a recorrente, ainda, que as parcelas não podem compor o salário-de-contribuição do trabalhador em razão do cumprimento de todos os requisitos para a distribuição da participação nos lucros aos administradores elencados no art. 152 da Lei nº 6.404/1976.

Quanto ao tema, utilizo como fundamento da minha decisão o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, acórdão nº 2401004.411-4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, na parte que se relaciona especificamente à matéria:

Para melhor compreensão da previsão contida na lei das sociedades anônimas, transcrevo o art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976:

Remuneração

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.

§ 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.

Os pagamentos realizados a título de "atribuição estatutária", também conhecidos como "participação estatutária", como ora se cuida, não se equiparam a valores decorrentes da remuneração de capital.

A remuneração do administrador pode ser composta por duas parcelas, uma fixa, conhecida como pró-labore (art. 150, "caput") e outra variável, consistente na participação nos lucros da companhia por ações, conforme definido pelos acionistas (art. 150, § 1º). Em um e outro caso, não há como liberar a empresa da tributação, porquanto as verbas possuem natureza remuneratória.

É verdade que a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos aos acionistas, são contabilizadas em contas de patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não mediante débito em contas de resultado do exercício social.

Porém, tal característica contábil comum é insuficiente para agregar a natureza de remuneração do capital à participação estatutária. O dividendo pago a acionista decorre da participação acionária na sociedade, ao passo que a participação estatutária ao diretor não empregado é paga em razão da prestação do trabalho.

Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art.

28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executividade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. **Acórdão nº 9202005.705, sessão de 29.08.2017**

Logo, escoreito o lançamento fiscal que entendeu pela incidência da tributação sobre os pagamentos à diretores não empregados, a título de participação nos lucros ou resultados.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar arguida para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra