



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

Processo nº 19515.003883/2008-01
Recurso nº 515.367 Voluntário
Acórdão nº 2301-01.766 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 2 de dezembro de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente CONSÓRCIO ALFA DE ADMINISTRAÇÃO S/A
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO - SPOI

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2004 a 30/03/2004

REMUNERAÇÃO INDIRETA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição. Sobre a verba paga incide a contribuição previdenciária, com o pagamento de remuneração aos segurados contribuintes individuais. A distribuição de lucros dos administradores não empregados das Sociedades Anônimas prevista na Lei 6.404/76 não isenta os valores pagos a esse título da tributação previdenciária.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, rejeitadas as preliminares, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do(a) Relator(a).


JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES – Presidente


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Adriano Gonzáles Silvério, Damião Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente).

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, incidente sobre a remuneração do contribuinte individual.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 44) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento, aos dirigentes eleitos, segurados contribuintes individuais, de valores a título de "Participação nos Lucros".

A autoridade lançadora esclarece que a participação nos lucros de administradores eleitos (não empregados) está prevista na Lei nº. 6.404, que em nenhum momento se manifesta a respeito da não tributação dos valores pagos a esse título.

A recorrente impugnou o débito e a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio do Acórdão 16-20.305, da 12ª Turma da DRJ/ SPOI, (fls. 113) julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso tempestivo (fls. repetindo basicamente as alegações já apresentadas na impugnação.

Preliminarmente, alega nulidade do lançamento tendo em vista à ilegalidade do instrumento de lançamento fiscal firmado *in casu*, qual seja, o Auto de Infração, quando o correto, no seu entendimento, seria o lançamento do débito por meio de NL, Notificação de Lançamento, tal qual definido pelos art. 33, § 7º, da Lei nº 8.212/91 e arts. 243, 244 e 293 do Decreto 3048/99.

Observa que o disposto nos arts. 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72, só vem confirmar a argumentação utilizada *in casu*, pois, expressa de forma inequívoca que auto de infração constitui faltas (deveres instrumentais / obrigações acessórias) enquanto que notificação de lançamento constitui tributos (obrigação principal).

Entende que não se pode considerar válido este lançamento fiscal pois tanto as disposições do Decreto 3048/99, quanto as disposições do Decreto 70.235/72 atestam a impossibilidade de se lançar obrigações principais por intermédio de auto de infração.

Reitera que, diferentemente do externado no acórdão recorrido, a fiscalização realmente se valeu do arbitramento/aferição *in casu*, merecendo destaque o sedimentado posicionamento jurisprudencial-administrativo no sentido de ser nulo o lançamento originado na aferição indireta, quando faltar-lhe, em seus intrínsecos elementos, a indicação da correspondente fundamentação legal.

Reafirma que, no caso dos presentes autos, não há nenhuma indicação no REFISC/AI ou no FLD/AI a respeito da utilização da aferição indireta/arbitramento, fato este reconhecido pelo acórdão recorrido, havendo, pelo contrário, a negativa da utilização deste

critério de fiscalização — aferição indireta — justamente diante do argumento de que os registros contábeis não foram desconsiderados, o que não pode ser considerado como verdadeiro, na medida em que os registros contábeis vinculados aos valores e fatos geradores envolvidos neste lançamento foram sim desconsiderados, aliás, expressamente pelo conteúdo do REFIS.

No mérito, esclarece que a recorrente buscou, e ainda busca, o reconhecimento fiscal de que as quantias vertidas aos diretores não empregados, independentemente de sua nomenclatura contábil, são pura e simplesmente retribuição decorrente de ganhos de capital, ou seja, não pode ser considerada base de incidência previdenciária.

Argumenta que, como o lucro distribuído, em sua natureza, não é retribuição pelo trabalho, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre o mesmo, valendo como exemplo, a disciplina inserida no art. 201, § 1º do Decreto nº 3048/1999.

Sustenta que, tal qual o dividendo distribuído aos sócios/empresários, também os dividendos distribuídos na forma da Lei 6404/76 aos administradores da companhia, têm a mesma natureza de retribuir o capital, restando indiscutível que os Administradores que ostentam parcela do capital da Companhia, como no caso em estudo, tem no recebimento de dividendos a caracterização de tal parcela como não retribuição por prestação de serviços e, via de consequência, não se materializa o fato gerador de obrigações previdenciárias.

Frisa que em nenhum momento foi enfrentado pelo acórdão recorrido a consistência das robustas provas apresentadas em defesa, e que basta uma singela verificação da Ata da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária, datada de 16/03/2004, mais especificamente o item 02, do Capítulo "DELIBERAÇÕES TOMADAS POR VOTAÇÃO UNÂNIME EM ASSEMBLÉIA GERAL ORDINÁRIA" (fls. 86/107), que ratificou a distribuição de dividendos relativos ao primeiro e ao segundo semestres de 2003.

Assevera que não pode a autoridade fiscal, com base em sua interpretação, querer transformar a distribuição de lucro, proveniente de FATOR CAPITAL, em Participação nos Lucros e Resultados (PLR), proveniente do vínculo laboral, isto é, retribuição do trabalho, pois tratam-se de rendimentos de origens diversas, que são tratados diferentemente pela legislação do imposto de renda, que tributa o PLR e isenta a distribuição de lucros, tanto na fonte como na declaração do sócio beneficiário, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Destaca que a cobrança pretendida é absolutamente inconstitucional e também ilegal por lhe faltarem os suportes normativos, só servindo aos propósitos condenáveis de arrecadar sem verificar a natureza real das relações jurídicas, e se há nos autos tratamento de distribuição de lucro como se fosse pagamento de PLR, obviamente estará alterando o conceito de renda, incorrendo na proibição do art. 110 do CTN.

Insiste no entendimento de que os dividendos distribuídos aos administradores, na forma ora retratada, não se caracteriza como fato gerador de obrigações previdenciárias, mormente em se tratando de administrador com participação no capital da companhia, situação esta que não pode deixar de ser desconsiderada no âmbito do contencioso ora instaurado.

Transcreve o art. art. 201, § 5º, II, do Decreto 3.048/1999, para afirmar que, na hipótese de o contribuinte pagar lucros e dividendos a sócios ou a empresário, a empresa deve manter escrituração comercial regular, entre outras providências a serem tomadas, e que somente na hipótese de não terem sido observados esses procedimentos mínimos, o Fisco Federal poderia cobrar a contribuição previdenciária patronal sobre os valores pagos, descaracterizando a distribuição de lucros e dividendos, atitudes essas que não foram tomadas pela fiscalização no caso concreto.

Ressalta que, se não há específica demonstração de desrespeito ao procedimento de distribuição dos lucros aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), não há motivação fática que legitime a descaracterização da distribuição dos lucros e dividendos, mormente invocando texto legal a envolver questões afetas aos rendimentos do trabalhador (Lei 10.101/00).

Repete que a motivação genérica impede à contribuinte exercer plenamente o seu direito de defesa, pois o atual REFISC/AI não lhe permite conhecer o motivo especificado na lei que deu causa à descaracterização da verba.

Entende que valer-se de uma motivação como a inserida no relatório fiscal desta autuação, que se alicerça no contido na Lei 10.101/00, para tentar validar a cobrança do quanto lançado neste lançamento, somente em razão de uma titulação levada a efeito no âmbito contábil da defendente (cf. item 2.7 / REFISC), é caracterizar uma viciada motivação, hábil a tornar nulo o lançamento como um todo.

É o relatório

Voto

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Preliminarmente, a recorrente alega nulidade do lançamento, pois entende que o instrumento de lançamento fiscal firmado, qual seja, o Auto de Infração, é ilegal.

Sustenta que o instrumento correto seria uma Notificação de Lançamento, pois, conforme art. 33, § 7º, da Lei n.º 8.212/91 e arts. 243, 244 e 293 do Decreto 3048/99, e arts. 10 e 11 do Decreto n.º 70.235/72, não é possível lançar obrigações principais por intermédio de auto de infração.

Contudo, não procede o entendimento defendido pela recorrente.

O art. 9º, do Decreto 70.235/72, com a redação dada pela Medida Provisória nº 449 de 2008, apenas estabelece que a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade.

Constata-se que o referido Decreto não veda a formalização do lançamento de débito decorrente de descumprimento de obrigação principal por meio de AI.

Não há a obrigatoriedade legal de se lançar a contribuição devida por meio de NL.

O Art. 10, do Decreto 70.235/72, estabelece que

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente

I - a qualificação do autuado,

II - o local, a data e a hora da lavratura,

III - a descrição do fato,

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Verifica-se, dos autos, que o AI em discussão atende a todos os requisitos legais listados acima.

Por todo o exposto, entendo que o AI não deve ser anulado, mesmo porque o Decreto nº 70.235/72, citado tantas vezes pela recorrente em seu recurso, dispõe, em seu art. 59, que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No caso presente, não houve a ocorrência de nenhuma das hipóteses de nulidade elencadas acima, já que o AI foi lavrado por autoridade competente e não ficou configurada a preterição do direito de defesa, pois foi dada ciência ao contribuinte do Auto de Infração juntamente com todos os relatórios que o integram, e entre eles o Relatório Fiscal, que encerra toda informação necessária para proporcionar, à autuada, a ampla defesa.

Esse também é o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, fixado por meio do PARECER/CJ Nº 3.014/2003:

(...)

*9. Consoante uníssono entendimento jurisprudencial, a alegação de nulidade deve vir acompanhada da **demonstração objetiva do prejuízo para a defesa**, bem assim sua influência na apuração da verdade substancial e seus reflexos na decisão da causa (nesse sentido: STJ, REsp nº 250 086/RR, Sexta Turma, Rel. Min. Vicente Leal, DJ de 12/11/2001, p. 178, TRF/1ª Região, ACR 93.01.05261-4/BA, Quarta Turma, Rel. Juiz Hilton Queiroz, DJ de 18/01/2002). (grifei)*

E, como não ficou demonstrado, nos autos, que houve prejuízo para a defesa do contribuinte o fato de o instrumento utilizado para o lançamento do débito ser um AI, e não uma NL, não há que se alegar nulidade do lançamento.

Assim, entendo que inexistiu prejuízo ao contribuinte, tratando-se a questão de ordem meramente formal. E na lição de Nelson Nery Júnior "*Formalidade e formalismo. O*

juiz deve desapegar-se do formalismo, procurando agir de modo a propiciar às partes o atingimento da finalidade do processo.”

Vale invocar, aqui, o princípio da instrumentalidade das formas, já que sua aplicabilidade não está restrita tão-somente à esfera processual. O STJ já se manifestou nesse sentido, como se pode inferir da parte transcrita do seguinte julgado:

“PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE DAS FORMAS NO PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. O concurso público, como procedimento administrativo, deve observar o princípio da instrumentalidade das formas (CPC 244). Em sede de concurso público não se deve perder de vista a finalidade para a qual se dirige o procedimento. Na avaliação da nulidade do ato administrativo é necessário temperar a rigidez do princípio da legalidade, para que se coloque em harmonia com os princípios da estabilidade das relações jurídicas, da boa-fé e outros valores essenciais à perpetuação do Estado de Direito.” (RESP 6518/RJ – Min. Gomes de Barros – 1ª Turma – DJ 16.09.1991).

Nesse contexto, a decisão que propugne pela nulidade do lançamento, nas condições expostas, certamente estará impregnada de excesso de formalismo, em evidente desprezo pela finalidade buscada, a qual, em essência, restou concretizada.

Assim sendo, concluo que o AI foi lavrado corretamente, de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente atuante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, fazendo constar, nos relatórios que compõem o AI, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas.

O Relatório Fiscal traz todos os elementos que motivaram a lavratura do Auto e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Dessa forma, não há que se falar em nulidade do AI, como pretende a atuada.

A recorrente alega, ainda, nulidade do AI sob o argumento de que o fiscal atuante, ao promover o lançamento, o fez incorretamente, omitindo, no anexo Fundamentos Legais do Débito – FLD, o dispositivo legal que ampara o procedimento de aferição indireta das contribuições previdenciárias, e entendendo que tal omissão se constitui em vício insanável.

Porém, da leitura do Relatório Fiscal constata-se que os valores que serviram de base de cálculo do débito foram extraídos da ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL da atuada, e se referem a pagamento efetuado pela recorrente aos administradores eleitos, não empregados, a título de Participação nos Lucros, e que a empresa não considerou como sendo remuneração de contribuinte individual.

Portanto, não houve aferição indireta da base de cálculo da contribuição previdenciária. A fiscalização apenas constatou, na contabilidade, o pagamento de remuneração aos contribuintes individuais e lançou a contribuição previdenciária devida, incidente sobre os valores pagos.

A autuada entende que houve descon sideração de sua contabilidade e argumenta que, quando a fiscalização reconhece que a contabilidade do contribuinte não corresponde a real remuneração dos segurados em decorrência do entendimento da empresa de que sobre verba decorrente de "suposta" PLR não ocorre a incidência da contribuição social, e apura a base de cálculo, não pode a Fiscalização se valer de outro instituto que não seja o da aferição indireta.

Porém, a contabilidade da recorrente não foi descon siderada pela autoridade fiscal.

Para descon siderar a contabilidade e aferir o débito, a autoridade fiscal deve provar que a contabilidade não obedece aos Princípios Fundamentais da Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade, ou que não espelha a realidade econômico-financeira da empresa, por omissão de lançamento contábil.

No caso presente, não houve omissão de lançamento contábil referente a pagamentos realizados a pessoas físicas, mas apenas registro de valores em contas impróprias, já que, reitera-se, a empresa não considerou o pagamento realizado a título de PLR como sendo remuneração.

Ademais, só para argumentar, é oportuno esclarecer que, mesmo que o débito tivesse sido apurado por aferição indireta, o que, conforme exposto acima, não é o caso dos presentes autos, a ausência do fundamento legal do arbitramento não enseja a nulidade do AI, conforme já se decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nesse sentido, rejeito as preliminares de nulidade do AI.

No mérito, a recorrente tenta demonstrar que não incide contribuição previdenciária sobre a Participação nos Lucros concedidas aos seus administradores não empregados.

Argumenta que, como o lucro distribuído, em sua natureza, não é retribuição pelo trabalho, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária sobre o mesmo, valendo como exemplo, a disciplina inserida no art. 201, § 1º, do Decreto n o 3048/1999.

Todavia, o referido dispositivo legal trata do lucro distribuído ao segurado empresário, o que não é o caso em tela.

Entendo que se houvesse a intenção de isentar, da contribuição previdenciária, também a participação nos lucros dos segurados administradores não empregados das Sociedades Anônimas, o legislador os teria incluído na ressalva do art 201, referido acima, ou teria incluído a PL no rol dos pagamentos que não integram o salário de contribuição do § 9º, do art. 28, da Lei 8.212/91.

E como, conforme art.111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, não há como acolher a alegação da recorrente de que o lucro distribuído aos administradores não empregados da S.A, por, no seu entendimento, ter a mesma natureza dos lucros distribuídos aos segurados empresários, não integram o salário de contribuição.

A distribuição de lucros dos administradores não empregados das Sociedades Anônimas está prevista na Lei 6.404/76 que, em nenhum momento, isenta os valores pagos a esse título da tributação previdenciária.

A autuada afirma que em nenhum momento foi enfrentado pelo acórdão recorrido a consistência das robustas provas apresentadas em defesa, e que basta uma singela verificação da Ata da Assembléia Geral Ordinária e Extraordinária, datada de 16/03/2004, mais especificamente o item 02, do Capítulo "DELIBERAÇÕES TOMADAS POR VOTAÇÃO UNÂNIME EM ASSEMBLÉIA GERAL ORDINÁRIA" (fls. 86/107), que ratificou a distribuição de dividendos relativos ao primeiro e ao segundo semestres de 2003.

Ocorre que o referido documento não prova que não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros, mas apenas demonstra que o pagamento foi realizado em observância à Lei 6.404/76.

Mas o que a fiscalização deixou bem claro é que a isenção pretendida pela recorrente não encontra amparo legal.

A recorrente alega que não pode a autoridade fiscal, com base em sua interpretação, querer transformar a distribuição de lucro, proveniente de FATOR CAPITAL, em Participação nos Lucros e Resultados (PLR), proveniente do vínculo laboral, isto é, retribuição do trabalho, pois tratam-se de rendimentos de origens diversas, que são tratados diferentemente pela legislação do imposto de renda, que tributa o PLR e isenta a distribuição de lucros, tanto na fonte como na declaração do sócio beneficiário, nos termos do art. 10 da Lei n o 9.249/95.

Contudo, em nenhum momento a autoridade fiscal teve tal pretensão, tratando sempre a verba paga pela empresa como a Participação nos Lucros de que trata a Lei 6.404/96.

E, enquanto a Lei 9.249/95, citada pela recorrente, dispõe sobre o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, a Lei 8.212/91 trata das contribuições previdenciárias, objeto do lançamento discutido por meio do presente processo administrativo fiscal, e em nenhum momento houve a tentativa de alterar o conceito de renda, ou alguma violação ao art. 110 do CTN, conforme entendeu de forma equivocada a recorrente.

Conforme já exposto acima, o art. art. 201, § 5º, II, do Decreto 3.048/1999, transcrito pela recorrente, trata de sócio e empresário de sociedades civis de prestação de serviços relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, o que não é o caso da recorrente.

A recorrente argumenta que, se não há específica demonstração de desrespeito ao procedimento de distribuição dos lucros aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), não há motivação fática que legitime a descaracterização da distribuição dos lucros e dividendos, mormente invocando texto legal a envolver questões afetas aos rendimentos do trabalhador (Lei 10.101/00).

Porém, em nenhum momento a fiscalização pretendeu descaracterizar a distribuição de lucros, como também não alicerçou o lançamento no contido na Lei 10.101/00, conforme quer fazer crer a recorrente.

Restou claro, no REFISC/AI que o motivo do lançamento é a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária, com o pagamento de remuneração aos segurados contribuintes individuais listados pela fiscalização.

Assim, não houve a descaracterização da verba, e sim a constatação de que sobre a verba paga incide a contribuição, pois a Lei não isenta o PL concedido pela empresa do tributo lançado por meio do AI discutido.

E sendo o lançamento um ato vinculado, e não sendo facultado ao servidor público eximir-se de aplicar a lei, a Autoridade Fiscal, ao constatar a ocorrência do fato gerador e o descumprimento de obrigação principal, lavrou o competente AI, em observância à legislação que rege a matéria.

Nesse sentido e

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO** e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**.

É como voto

Sala das Sessões, em 2 de dezembro de 2010



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS