



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

Processo n° 10920.002868/2008-81
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-003.024 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de setembro de 2012
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - NFLD - PLR - ADMINISTRADORES
Recorrente TUPY S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2004 a 30/06/2005

NULIDADE.CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

Incabível a arguição de nulidade do lançamento de ofício quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Quando presentes a completa descrição dos fatos e o enquadramento legal, mesmo que sucintos, de modo a atender integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, 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.

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE LEI REGULAMENTADORA. IMPOSSIBILIDADE DO GOZO DA IMUNIDADE.

A norma constitucional do art. 7º, inciso XI possui eficácia limitada. Na ausência de lei regulamentadora quanto ao pagamento de participação nos lucros e resultados dos administradores, a imunidade nela prevista não pode produzir efeitos para tais interessados.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO

DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. AFASTAMENTO DA MULTA MORA.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora, esta não é de ser aplicada uma vez que o regime atual não a manteve no procedimento de ofício.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: I) Por voto de qualidade: a) em, rejeitar as preliminares argüidas, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em anular o lançamento por vício material; b) em negar provimento ao recurso na questão da não integração ao Salário de Contribuição das verbas oriundas dos acordos de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pelo provimento do recurso nesta questão; c) em negar provimento ao recurso na questão da não integração ao Salário de Contribuição das verbas oriundas de férias, nos termos do voto do Relator. Vencidos os conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio de Souza Correa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram pelo provimento do recurso nesta questão; II) Por maioria de votos: a) em dar provimento ao recurso na questão da verba paga nas demissões, nos termos do voto do Redator. Vencidos os conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Declaração de voto: Damião Cordeiro de Moraes. Redator: Damião Cordeiro de Moraes.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes – Redator e Declaração de Voto

Participaram do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antonio Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de lançamento, lavrado em 22/09/2008, que constituiu crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos a títulos de participação nos lucros de administradores (diretores e membros do Conselho de Administração) e remunerações adicionais paga no desligamento dos diretores estatutários, no período de 02/2004 a 06/2005, tendo resultado na constituição do crédito tributário de R\$ 996.793,57, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 29/09/2008, fls. 01, a recorrente apresentou impugnação, fls. 185/216, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 6ª Turma da DRJ/Florianópolis, no Acórdão de fls. 295/300, julgou o lançamento procedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 09/09/2009, fls. 302.

O recurso voluntário, apresentado em 11/05/2009, fls. 304/326, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Alega ter ocorrido cerceamento de defesa na medida em que não teve acesso a toda a documentação que fundamentou autuação.

Insiste que os pagamentos a título de PLR não possuem natureza salarial.

Não haveria previsão legal para a incidência suscitada pela fiscalização. A incidência seria inconstitucional.

Sustenta que a Lei das S/A estabelece nítida diferença entre remuneração e participação nos lucros dos administradores, o que reforçaria a ideia de que não se confundem.

Esclarece que possui programa de participação nos lucros para seus trabalhadores de acordo com a legislação vigente. Em relação ao administradores (não empregados) entende que também vem cumprindo a legislação aplicável.

Sustenta que a lei aplicável aos pagamentos a título de participação nos lucros e resultados dos administradores é a lei 6.404/76. A referida lei em seus arts. 190 e 152 disciplina participação nos lucros dos administradores. Como os requisitos presentes em tais dispositivos foram totalmente obedecidos, conclui que está apta a gozar do benefício fiscal.

O chamado “plus rescisório” não deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária dado seu caráter indenizatório. O mesmo argumenta em relação às férias indenizadas dos diretores.

É o relatório.

Conselheiro Mauro José Silva, Relator

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Nulidade por cerceamento do direito de defesa. Referência genérica a artigos no enquadramento legal. Inocorrência.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA
Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. (Ac. 1º CC - 108-05.383)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -
Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. (Ac. 2º CC - 202-11700)

PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -
CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a argüição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente. Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos a preliminar de cerceamento de defesa para iniciarmos a análise do mérito.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“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.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF Nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Passamos, inicialmente, agora a analisar a incidência da contribuição previdenciária das empresas sobre a remuneração dos contribuintes individuais (não empregados) cuja hipótese está presente no inciso III do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Conforme os dispositivos acima transcritos, a empresa está obrigada ao pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais com base na remuneração destes. Ocorre que, não sendo estes empregados, sua relação com a empresa não está regida pela legislação trabalhista. Logo, o conceito de remuneração para os contribuintes individuais não está adstrito ao conteúdo da CLT por força do art. 110 do CTN, como no caso dos empregados. Por conta disso, fomos buscar outras disposições de nosso direito positivo que tratem, genericamente, de remuneração e encontramos o art. 74 da Lei 8.383/91, *in verbis*:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

teórico, tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em conseqüência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...) A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>. Acesso em: 13 jan. 2011)

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Ocorre que a Lei 10.101/2000 só é aplicável no caso dos empregados, conforme podemos extrair do caput do art. 2º. Assim, no caso dos contribuintes individuais (administradores sem vínculo de emprego) remanescemos sem lei regulamentadora. Como o STF já reconheceu que a imunidade do art. 7º, inciso XI necessita de lei regulamentadora, as

verbas pagas a título de participação nos lucros a administradores mantém sua natureza remuneratória de gratificação ajustada paga com habitualidade e que, portanto, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Transcrevemos jurisprudência do STF sobre o assunto:

RE 505597 AgR-AgR / RS
 EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.

Nesse Tribunal Administrativo, encontramos o Acórdão 2401-00.182 com conclusão similar, cuja relatora foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Transcrevemos um trecho da ementa:

A DESTINAÇÃO DE LUCROS AOS ADMINISTRADORES ao contrário da distribuição de lucros ou resultados a empregados, e distribuição de lucros aos sócios, não possui previsão legal para que não constitua salário de contribuição. Na modalidade como pagos, passam os valores a constituir uma espécie de remuneração, ganho, que não encontra respaldo legal para ser excluído da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

O argumento da recorrente de que a Lei 6.404/76 supriria a lei exigida pelo texto constitucional não nos convence, tendo em vista que a Lei das S/A não é específica para cuidar do assunto não traz dispositivos tratando com detalhes dos limites e requisitos do benefício.

A jurisprudência judicial assim tem se manifestado:

APELREEX 200872010013069
 APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO
 Relator(a) ARTUR CÉSAR DE SOUZA Sigla do órgão TRF4
 Órgão julgador SEGUNDA TURMA

Fonte D.E. 16/09/2009

Ementa TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. 1- Inexiste base legal para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros paga aos administradores não empregados. 2- Para que as contribuições

pagas pela empresa a programa de previdência complementar não integrem o salário-de-contribuição, é imperativo que tal programa seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO DESVINCULADO DO SALÁRIO. DESPEDIDA OU FALECIMENTO ENTRE 15 E 25 ANOS DE SERVIÇO. PARCELA ÚNICA. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO AOS 25, 35 E 40 ANOS DE SERVIÇO. PRÊMIO DESVINCULADO DO SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados. (...) (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2004.71.07.004696-5, 2ª Turma, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, D.E. 16/07/2009)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. GRUPO ECONÔMICO. DIRETORES. 1. A teor do artigo 7º, XI, da Constituição Federal, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei". 2. Do fato de pertencer ao grupo econômico de outra empresa (com CNPJ diverso) não decorre, necessariamente, o efeito de estender os atos promovidos por uma das pessoas jurídicas às outras. 3. Ao garantir a participação nos lucros isenta do recolhimento de contribuições, a Constituição Federal, bem como a legislação ordinária, tratou somente dos trabalhadores, excluindo os integrantes de sociedades empresárias que ocupam a função de diretores/administradores, sem vínculo empregatício. 4. A diversidade de regime na participação nos lucros afasta a não incidência da verba no salário de contribuição. No caso, os aditivos ao acordo coletivo celebrados entre a demandante e seus empregados atestam critérios de distribuição dos lucros distintos para os chefes, gerentes, "carreira Y" e facilitadores, sendo a eles destinados valores superiores àqueles devidos aos demais colaboradores. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.72.09.001644-1, 2ª Turma, Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, POR UNANIMIDADE, D.E. 02/07/2009)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. TAXA SELIC. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados. A taxa SELIC é computável a título de juros e correção monetária no tocante aos débitos fiscais, nos termos do art. 13 da Lei 9.065/95, não havendo que se cogitar de sua inconstitucionalidade. Apelação desprovida. (TRF4, AC 2002.71.07.013652-0, Segunda Turma, Relator João Surreaux Chagas, DJ 29/06/2005)

Portanto, os valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros tem natureza de remuneração e devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Esclarecemos que o art. 28, §9º, alínea “j” não pode ser compreendido isoladamente e, ainda assim, exige lei específica regulamentadora que, no caso, não existe.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores esta;

- lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo da benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - 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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER** e **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao **RECURSO VOLUNTÁRIO** de modo a excluir a multa de mora.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

1. Trata-se de Auto de Infração lavrado com o escopo de constituir o crédito tributário relativo a contribuições previdenciárias, no período de 02/2004 a 06/2005, incidentes sobre: i) pagamentos a títulos de participação nos lucros de administradores estatutários e a membros de seu Conselho de Administração; ii) remunerações adicionais rescisórias pagas quando do desligamento de determinados diretores não empregados; e iii) indenização por impossibilidade de gozo de férias.

2. O contribuinte apresentou impugnação, aduzindo, em apertado escorço, o cerceamento de defesa, visto que no momento de intimação do auto de infração não lhe foi entregue a totalidade da documentação necessária para a competente elaboração de defesa. Arguiu, ainda, que os pagamentos a título de PLR não possuem natureza salarial, ressaltando que a empresa possui programa de participação nos lucros para seus trabalhadores, em conformidade com a legislação em vigor. Alegou, por fim, que o valor denominado “plus rescisório”, bem como as férias indenizadas aos diretores, não deve sofrer a incidência da contribuição previdenciária em razão do seu caráter indenizatório.

3. A douta 6ª. Turma da DRJ/Florianópolis houve por bem em manter o lançamento efetuado, julgando improcedente a impugnação do contribuinte. Irresignado, este apresentou recurso voluntário, reiterando as alegações apresentadas na instância *a quo*.

4. Após o voto do conspícuo relator, pedi vista dos autos para analisar a incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR, bem como sobre as indenizações de “plus rescisórios” e férias.

5. Todavia, antes de adentrar ao mérito específico do recurso voluntário, passo á análise da preliminar de cerceamento de defesa do contribuinte.

DO CERCEAMENTO DE DEFESA – EXIGUIDADE DE PRAZO PARA IMPUGNAÇÃO DO CONTRIBUINTE

6. Aduz a recorrente, em sede de preliminar, a existência de cerceamento de defesa, o que teria maculado o próprio processo administrativo fiscal, ante a exiguidade de prazo para a efetiva apresentação de defesa. Alega o contribuinte que ao receber o auto de infração, o douto fiscal entregou, simultaneamente, um disco compacto com os documentos mencionados no relatório fiscal. Ocorre que, ao analisar aludido disco, percebeu que a documentação mencionada encontrava-se incompleta, o que a impossibilitaria de apresentar uma impugnação devidamente fundamentada.

7. Com efeito, o contribuinte foi cientificado do auto de infração em 26.09.2008, sendo que, de forma diligente, em 13.10.2008, dentro do prazo para a apresentação de sua impugnação, verificado o equívoco documental, solicitou da autoridade competente a documentação faltante, que prejudicava a elaboração de sua defesa (fls. 156/157). Insta salientar, outrossim, que na mesma peça em que manifestou a confusão, pleiteou a suspensão do prazo para a apresentação de sua defesa, visto ter recebida a informação que a Receita somente lhe forneceria aludida documentação em 15 (quinze) dias.

8. Ao não ter acesso a toda documentação que fundamentou a autuação fiscal, não paira dúvida de que a defesa do contribuinte restou prejudicada, visto que as informações constantes em toda documentação é essencial para a confecção de qualquer impugnação perante o Fisco. Ademais, ainda que a documentação faltante fosse irrelevante, isso somente poderia ser verificado pelo contribuinte após o acesso à mesma.

9. Não obstante isso, é incumbência do auditor fiscal fornecer ao contribuinte autuado toda documentação em que se alicerçou o lançamento, devendo indicar os fatos geradores das contribuições de maneira clara e precisa, consubstanciado no art. 37, da Lei n. 8.212/91.

10. Destarte, ao entregar o restante dos documentos somente 06 (seis) dias antes de vencido o prazo de apresentação, o órgão fiscal atravancou a elaboração de defesa por parte do contribuinte, pois se a legislação vigente concede ao autuado o prazo de 30 (trinta) dias, não me parece crível que o prazo de apenas um quinto do legalmente previsto seja suficiente para que o contribuinte apresente de forma categórica sua defesa. O correto era o restabelecimento do prazo.

11. Salienta-se, ainda, que é obrigação do agente fiscal fornecer ao contribuinte todos os elementos que compõem o lançamento tributário, devendo o fazer com o maior esmero e diligência, fornecendo ao autuado tudo o quanto for necessário para que tenha pleno conhecimento da autuação, como ministra José Eduardo Soares de Melo (Procedimento Administrativo Fiscal, Dialética, 1997, p. 94/95):

Impõe-se a entrega ao contribuinte de todos os elementos que compõem o lançamento tributário (auto de infração, notificação de aviso de cobrança), para que possa tomar conhecimento integral das acusações que lhe são irrogadas, e os elementos em que se embasa. E, ainda que se refiram a relações de documentos extraídas de sua contabilidade, deve o contribuinte receber tal documentário, pois, só desse modo, terá condições de analisar e conferir a legitimidade dos procedimentos fazendário. A apreensão de livros, talonários, etc, que, muitas vezes, são mantidos nas repartições fiscais – sob a assertiva de constituírem prova cabal de ilícitos – não deve impedir o contribuinte de obter respectivas cópias”

12. Ao não fornecer toda documentação necessária para a elaboração de defesa pelo autuado, o agente fiscal maculou o próprio lançamento, como nos ensina o Professor Hugo de Brito Machado Segundo (Processo Tributário, Atlas, 6ª Edição, p. 36): “No âmbito tributário, o princípio de que se cuida tem consequências bastante relevantes, que nem sempre são percebidas. Um auto de infração, por exemplo, deve conter detalhadamente a descrição do fato imputado ao sujeito passivo, gerador do dever de pagar o tributo ou a multa então lançados, bem como dos dispositivos legais que a Administração entende aplicáveis. A falta desses requisitos, porque dificulta ou até inviabiliza a defesa do sujeito passivo, é causa para a nulidade da autuação. Não supre a exigência de fundamentação a mera referência

lacunosa a uma 'diferença de imposto apurada', ou a frases igualmente vagas, que se enquadrariam a qualquer autuação, e por isso mesmo não fundamentam validade nenhuma."

13. Como é cediço, o cerceamento de defesa se dá quando ocorre uma limitação na produção de provas de uma das partes no processo, que acaba por prejudicar a parte em relação ao seu objetivo processual. Qualquer obstáculo que impeça uma das partes de se defender da forma legalmente permitida gera o cerceamento da defesa, causando a nulidade do ato e dos que se seguirem, por violar o princípio constitucional do Devido Processo Legal.

14. Os princípios da ampla defesa e do contraditório, decorrentes do princípio do devido processo legal, constitucionalmente insculpido, são dois dos mais importantes pilares de sustentáculo do Estado Democrático de Direito. Ora, a ampla defesa, explicitada como garantia constitucional no artigo 5º, inciso LV, da Constituição, pode ser sintetizada no direito de apresentar alegações, propor e produzir provas, participar da produção das provas requeridas pelo adversário ou determinadas de ofício pelo juiz e exigir a adoção de todas as providências que possam ter utilidade na defesa dos seus interesses, de acordo com as circunstâncias da causa e as imposições do direito material.

15. Na visão da ilustre Professora Odete Medauar (IOB- repertório de Jurisprudência 12/ 237 e 238. São Paulo, 1994), defesa é *"a possibilidade de rebater, em favor de si próprio, condutas, fatos, argumentos, interpretações que possam acarretar prejuízos físicos, materiais ou morais"*.

16. Compartilho do entendimento de José Carvalho dos Santos Filho (Manual de Direito Administrativo. 17ª ed. Rio de Janeiro, Lúmen Júris, 2007, p.834-835) que se refere ao contraditório e a ampla defesa nos seguintes termos: *"Costuma-se fazer referência ao princípio do contraditório e da ampla defesa, como está mencionado na Constituição. Contudo, o contraditório é pressuposto da ampla defesa. Esta, sim, é que constitui o princípio fundamental e nela já se inclui o direito ao contraditório, que é o direito de contestação, de redarguição a acusações, de impugnação de atos e atividades."*

17. O processo é um instrumento de composição de conflito – pacificação social – que se realiza sob o manto do contraditório. O contraditório é inerente ao processo. Trata-se de princípio que pode ser decomposto em duas garantias: participação (audiência, comunicação; ciência) e possibilidade de influência na decisão.

18. Destarte, pode-se extrair a ilação de que o contraditório seria a garantia de ciência bilateral dos atos e termos do processo com a consequente possibilidade de manifestação sobre os mesmos, podendo ser entendido como um binômio: informação + possibilidade de manifestação.

19. Seja no processo administrativo seja no processo judicial, ninguém pode ser atingido por uma decisão administrativa na sua esfera de interesses sem ter tido ampla possibilidade de influir eficazmente na sua formação.

20. Democracia no processo recebe o nome de contraditório. Democracia é participação; e participação no processo se opera pela efetivação da garantia do contraditório. O princípio do contraditório deve ser visto como uma manifestação do exercício democrático de um poder.

21. A Augusta Suprema Corte já sotrancou o entendimento de que o devido processo legal é extensível ao processo administrativo e, portanto, são aplicáveis em sua plenitude as garantias processuais da ampla defesa e do contraditório, pode ser ilustrado pelo julgamento do MS 26358 MC/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, conforme ementa:

MS 26358 MC/DF

RELATOR: MIN. CELSO DE MELLO

EMENTA: TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. PROCEDIMENTO DE CARÁTER ADMINISTRATIVO. SITUAÇÃO DE CONFLITUOSIDADE EXISTENTE ENTRE OS INTERESSES DO ESTADO E OS DO PARTICULAR. NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA, PELO PODER PÚBLICO, DA FÓRMULA CONSTITUCIONAL DO “DUE PROCESS OF LAW”. PRERROGATIVAS QUE COMPÕEM A GARANTIA CONSTITUCIONAL DO DEVIDO PROCESSO. O DIREITO À PROVA COMO UMA DAS PROJEÇÕES CONCRETIZADORAS DESSA GARANTIA CONSTITUCIONAL. MEDIDA CAUTELAR DEFERIDA.

- A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem reafirmado a essencialidade do princípio que consagra o “due process of law”, nele reconhecendo uma insuprimível garantia, que, instituída em favor de qualquer pessoa ou entidade, rege e condiciona o exercício, pelo Poder Público, de sua atividade, ainda que em sede materialmente administrativa, sob pena de nulidade do próprio ato punitivo ou da medida restritiva de direitos. Precedentes. Doutrina.

- Assiste, ao interessado, mesmo em procedimentos de índole administrativa, como direta emanção da própria garantia constitucional do “due process of law” (CF, artigo 5º, LIV) - independentemente, portanto, de haver previsão normativa nos estatutos que regem a atuação dos órgãos do Estado -, a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (CF, artigo 5º, LV), inclusive o direito à prova.

22. Portanto, o princípio da ampla defesa, que não significa, evidentemente, defesa ilimitada, deve ser observado no processo administrativo, sob pena de nulidade e manifesta-se pela oportunidade concedida ao sujeito passivo de opor-se à pretensão, fazendo serem conhecidas e apreciadas todas as suas alegações de caráter processual e material, bem como as provas com que pretenda provar as suas alegações.

23. Assim sendo, não pode este Conselho, como órgão pertencente à administração, “fechar os olhos” para os desrespeitos a basilares princípios constitucionais, pelo contrário, devemos ter uma conduta pautada na preconização desses princípios, pois como bem ensina do renomado administrativista Celso Antonio Bandeira de Mello (Elementos de Direito Administrativo, 1ª ed. , Ed. RT, 1980, p. 230), “*violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra. Isto porque, com ofendê-lo, abatem-se as vigas que o sustentam e alui-se toda a estrutura neles esforçada*”.

24. Isto posta, ao não fornecer toda a documentação necessária ao contribuinte para elaboração de sua impugnação, o Fisco travancou a defesa do autuado, ensejando, por conseqüência, o nefasto desrespeito a ampla defesa e ao contraditório, devendo,

assim, ser o lançamento fiscal considerado nulo, por estar maculado de vício material, reconhecendo que a falha atingiu frontalmente a validade do ato (lançamento fiscal).

DA NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE “PLR”

25. Ultrapassada a preliminar arguida pela recorrente, passo a apreciar as alegações de mérito trazidas no bojo das razões do Recurso Voluntário.

26. No tocante à não incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus diretores estatutários e membros do Conselho de Administração, sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), parece-me que razão assiste ao contribuinte.

27. Entendo que a aplicação da previsão constitucional de participação nos lucros e resultados da empresa pelos seus empregados é perfeitamente extensiva àqueles pertencentes aos quadros estatutários e Conselho de Administração, visto que a legislação de regência da matéria não colocou qualquer amarra (art. 7º, XI da CF; Lei 10.101/2000).

28. Salienta-se, outrossim, que não se sustenta a posição do fisco de que não haveria lei específica desonerando a PLR para os servidores estatutários, pois a previsão da participação destes na empresa já vem sufragada na legislação societária antes mesmo da entrada em vigor da Carta Cidadã. A Lei das S.A. (Lei n. 6.404/76) sempre desvinculou do conceito de remuneração dos administradores as eventuais participações nos lucros ou resultados por eles recebidas, demonstrando a existência de caráter não retributivo. Eis o dispositivo citado:

Art. 152. A assembleia-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

(...)

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

29. Forçoso é concluir que o fisco só promoveu o lançamento da contribuição no equivocado entendimento de que a PLR deve ser paga exclusivamente aos trabalhadores

empregados. Em nenhum momento considerou que os lucros auferidos pela empresa para distribuição foram decorrentes do esforço mútuo de todos, seja empregado ou diretor estatutário, não devendo existir qualquer distinção pelo vínculo dos trabalhadores.

30. Ademais, o benefício é notadamente conhecido como um plano de incentivo coletivo, em que o desempenho de cada trabalhador, seja celetista ou estatutário, afeta o rendimento de todos, cria-se um incentivo à cooperação de modo a maximizar o desempenho do grupo como um todo, não soando lógico, ao menos ao meu ver, que somente os trabalhadores com vínculo empregatícios sejam por ela agraciados.

31. Diante desses elementos, entendo que, neste tópico, o recurso voluntário do Contribuinte deve ser provido, com a exoneração do crédito tributário aqui imputado.

DA INDENIZAÇÃO DE FÉRIAS NÃO GOZADAS

32. O auto de infração ora impugnado também exige a contribuição previdenciária incidente sobre os valores pagos aos diretores desligados da empresa, relativamente às férias que não poderão ser gozadas. Ora, não paira dúvida que a verba aqui mencionada possui a mesma natureza das demais verbas já delineadas no presente voto, qual seja, indenizatória.

33. A própria legislação previdenciária em vigor é taxativa ao excluir da base de cálculo os valores pagos a título de indenização pelas férias não gozadas, consubstanciado na Lei n. 8.212/91, art. 28, §9º, “d”.

34. Todavia, para elucidar a minha posição, ressalto que os aludidos valores somente foram pagos em razão da impossibilidade dos diretores da recorrente gozarem férias no período legal que lhes cabia, não podendo, por consectário, tais valores serem considerados inerentes a verbas remuneratórias.

35. Igualmente, ao deixarem de usufruir do direito de férias, mister se fez que tais diretores fossem devidamente indenizados pela perda do usufruto do direito assegurado, não vislumbrando a possibilidade de conferir natureza remuneratória a tais parcelas.

36. Assim, tais valores também não sofrem a incidência das contribuições previdenciárias em questão, merecendo guarida o recurso do contribuinte neste ponto.

DA VERBA PAGA NAS DISPENSAS ”

37. Sendo vencedor na parte das verbas pagas aos empregados dispensados, verifico que o fiscal autuante entendeu que os valores pagos a título de indenização por desligamento dos diretores estatutários possuem caráter remuneratório e, portanto, devem incidir as contribuições previdenciárias.

38. Da minha parte, entendo de forma contrária, pois o valor entregue pela Recorrente ao seu diretor estatutário, no momento do desligamento, possui única e exclusivamente natureza indenizatória.

39. É dizer: trata-se de uma soma em dinheiro que a empresa oferece em detrimento da perda do emprego pelo seu ex-diretor com o escopo de indenizar as garantias face ao tempo já trabalhado e à confiança conquistada.

40. Pelo fato de não haver previsão legal sobre pagamento do bônus de desligamento não se pode chegar à ilação equivocada, de vize arrecadatório, que esse valor deve integrar o salário-de-contribuição e a base de cálculo da contribuição previdenciária da empresa. É o próprio Estatuto Supremo quem define como limitação ao poder de tributar (art. 150, 1). A regra máxima: é vedado exigir tributo sem que lei o estabeleça.

41. Outrossim, a natureza indenizatória dos valores pagos na rescisão trabalhista não pode ser transmudada ao gosto do Fisco. A autoridade administrativa não trouxe elementos que ensejam a desconsideração da indenização concedida ao empregado. Além disso, conforme ressaltado pelo Supremo Tribunal Federal - STF, quando da análise da Adin n.º 1659, com a conversão da Medida Provisória n.º 1.523-9/97 na Lei n.º 9.528/97, foi afastada a incidência de contribuições previdenciárias sobre as parcelas de caráter indenizatório.

42. E é nesse sentido que os Tribunais Regionais vêm proferindo seus acórdãos a respeito do tema em análise:

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. VERBAS INDENIZATÓRIAS. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.523/97. LEI DE CONVERSÃO Nº 9.528/97. DISPOSITIVOS SUPRIMIDOS. PERDA DE EFICÁCIA. 1. A medida provisória nº 1.523/97, ao ter sido convertida na lei nº 9.528/97, teve vetados os dispositivos que incluíam verbas indenizatórias para fins de incidência de contribuição social. 2. Inexigibilidade de recolhimento da contribuição social sobre verbas indenizatórias. 3. Apelação e remessa oficial desprovidas.” (TRF 5 – Apelação Cível PRC 237013 PE 2000.05.00.022934-0, Relator Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima)

“TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS E DIÁRIAS. MP N. 1.523/97. LEI N. 9.528/97. 1. A Lei n. 9.528/97 afastou a incidência de contribuição previdenciária sobre as parcelas indenizatórias e diárias. 2. A eficácia do art. 22, § 2º, da Lei n. 8.212/91, com a redação dada pela MP n. 1523/97, foi suspensa pelo STF, na ADIN n. 1.659 3. Apelação improvida. Remessa parcialmente provida.” (TRF1 – Apelação em Mandado de Segurança – MAS 104065 MG 1999.01.00.10.4065-7, Relator Juiz Carlos Olavo)

43. O Superior Tribunal de Justiça também já se manifestou sobre a questão, conforme ementa transcrita abaixo:

“(…)

2. As verbas discutidas, como firmado pelo acórdão recorrido, são oriundas da cessação do contrato de trabalho, tendo, portanto, natureza indenizatória e não remuneratória, razão pela qual ser indevida a contribuição previdenciária. Interpretação em consonância com o que dispõe o art. 28, § 9º, alínea e, item 5 da Lei nº 8.212/91.

(Resp 663082 – RJ 2004/0073849-9, Primeira Turma, Ministro Relator José Delgado)

44. O pagamento de bônus de desligamento não se enquadra na hipótese descritiva do art. 22, I, da Lei 8.121/91, pois, como já amplamente demonstrado, dado o seu caráter genérico com que trata o fato gerador da contribuição social previdenciária.

45. Por fim, saliento que as hipóteses vertentes enquadram-se perfeitamente nas proposições da Lei n. 8.212/91, art. 28, §9º, “e”, 5, não integrando, por expressa previsão legal, o salário de contribuição.

46. Chamo a apoiar minha posição o fato de o valor ser pago ao empregado uma única vez, sem habitualidade alguma. O que demonstra não fazer parte do contexto salarial do segurado empregado.

47. Em síntese e conclusivamente: o bônus de desligamento, bem como as indenizações de férias, pago pela recorrente ao seu ex-diretor não tem natureza jurídica remuneratória e não integra o salário-de-contribuição do empregado, razão pela qual não necessita constar na folha de pagamento mensal. Assim, também neste tópico não assiste razão ao fisco, devendo o crédito ser exonerado em sua totalidade.

CONCLUSÃO

48. Dado o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e dou parcial provimento nos termos acima delineados,

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes