



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

Processo n° 11020.002272/2010-11
Recurso n° 000.000 Voluntário
Acórdão n° 2401-02.287 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de fevereiro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente INTRAL SA INDÚSTRIA DE MATERIAIS ELÉTRICOS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2009

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 - DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

A verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

A lei 10.101/2000 define os pressupostos para que o pagamento de PLR aos empregados não constitua remuneração, e por consequência seja incluído no conceito de salário de contribuição, não se aplicando por conseguinte aos pagamentos feitos a contribuintes individuais.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/05/2009

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS - NULIDADE DA AUTUAÇÃO - CERCEAMENTO DE DEFESA - FALTA DE DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES.

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente não só no relatório de lançamentos, no DAD, bem como no relatório fiscal.

Todo o procedimento fiscal adotado pelo auditor, seguiu os ditames legais, não existindo qualquer vício no procedimento realizado.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

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

TRABALHO DO AUDITOR - ATIVIDADE VINCULADA

Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade; e II) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que dava provimento.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 31.278.104-7, tem por objeto as contribuições patronais decorrentes de pagamentos a segurados que prestaram serviços na condição de membros da Administração (Diretoria e Conselho de Administração) a título de participações nos lucros, porém Estatutárias, aos administradores, segurados contribuintes individuais no período de 07/2007 a 05/2009.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 31 a 45 analisando os documentos e a contabilidade da empresa, a fiscalização constatou a existência de remunerações que não foram oferecidas à tributação como fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Em função desse fato, foi criado levantamento - "Código de Levantamento - *PLI - " PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS"* para os lançamentos do presente crédito previdenciário, código esse utilizado apenas para fins de separação dos fatos geradores de contribuições apurados ao longo do procedimento fiscal, possibilitando uma melhor visualização e explicitação, nos relatórios, das respectivas bases de cálculo e da forma de cálculo das contribuições incluídas nos Auto de Infração lavrado.

Os fatos geradores que serviram de base na apuração do presente crédito encontram-se registrados nas Declarações do Imposto de renda Retido na Fonte - DIRF, Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ - folhas de pagamentos, recibos e na contabilidade do Contribuinte extraído dos Arquivos Digitais fornecidos pela empresa, sendo as informações referentes às Folhas de Pagamento fornecidas de acordo com o Manual Normativo de Arquivos Digitais – **Manad**.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 27/07/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 30/07/2010.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 95 a 119.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 172 a 178.

ASSUNTO CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

*Período de apuração: 01/07/2007 a 31/08/2007,
01/09/2008 a 30/09/2008, 01/11/2008 a 30/11/2008,
01/05/2009 a 31/05/2009*

*PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE
ADMINISTRADORES - INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

A rubrica paga pela empresa aos membros da diretoria e do conselho de administração, sob a denominação "Participação Estatutária" integra o salário de contribuição, base de

incidência das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que não esta incluída nas hipóteses liberadas de tributação pela Legislação Previdenciária.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. INCIDÊNCIA.

Quando as contribuições previdenciárias não são recolhidas em época própria, cabem os acréscimos legais, calculados através do lançamento fiscal, em cumprimento das disposições legais informadas ao contribuinte no próprio Auto de Infração.

PENALIDADE. PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 206 a 230, contendo em síntese os mesmo argumentos da impugnação, senão vejamos:

1. Com base na vinculação, a previsão de acontecimentos em função do qual o sujeito agirá é uma objetividade absoluta e o comportamento, além de se exigido, é exatamente especificado. O agente da administração que de outra forma agir estará inquinando seu ato de vícios que resultarão, inevitavelmente, na invalidação do mesmo e , conseqüentemente, de seus efeitos.
2. Os atos praticados com vícios não podem subsistir, sob pena de afronta a todo o arcabouço jurídico que rege o atuar da administração Pública.
3. Os valores distribuídos pela sociedade anônima aos seus administradores não tem natureza jurídica de remuneração , mas, sim, de participações nos lucros da companhia, de acordo com as estipulações da Lei nº 6.404/1976, em seus artigos 152, 190e201;
4. Que obedeceu todas as disposições atinentes à distribuição de lucros de seus administradores para que a mesma faça jus à isenção das contribuições previdenciárias, de modo que a autuação não encontra albergue;
5. A autuação afronta, diretamente, ao Princípio da Legalidade Tributária, expresso no inciso I do artigo 150 da Constituição Federal de 1988 e o inciso III do artigo 97 do Código Tributário Nacional;
6. Os lucros distribuídos, são dotados de natureza jurídica própria, que, por isso mesmo, não se confundem com a remuneração, o que os afasta da hipótese de incidência da contribuição previdenciária;
7. Não de confundem com a remuneração, eis que esta pressupõe contraprestação pelos trabalhos, o que não ocorre em relação àquelas.
8. Conforme se percebe ao exame dos artigos 1.e 3.da Lei 10.101/2000, os lucros pagos aos trabalhadores são expressamente isentos de contribuição previdenciária, bem como reafirmam que a participação nos lucros tem natureza jurídica diversa da remuneração;
9. E nem se cogite, com o objetivo de ilidir a aplicação do mandamento constitucional, que os administradores não são empregados, e, por isso não teriam direito à participação nos

lucros ou resultados da empresa, impõe-se destacar que o art. 7.º da Constituição Federal assegura tal benefício a todos os trabalhadores indistintamente;

10. E, mesmo que ainda restasse qualquer dúvida acerca da isenção da contribuição previdenciária patronal sobre os lucros distribuídos aos administradores da impugnante, o próprio Ministério da Previdência Social no Parecer MPAS/CJ nº 547, de 25 de abril de 1996, afasta a pretensão constante no auto de infração aqui hostilizado;
11. A multa aplicada no percentual pretendido representa peso e ônus injusto, de cunho notoriamente confiscatório, muito maior do que aquele admissível pelo bom senso e suportável pelo contribuinte, caracterizando a prática do confisco;
12. Requer seja dado provimento ao presente recurso para reformar a decisão recorrida e determinar a anulação e arquivamento do auto de infração aqui hostilizado, eis que demonstrada a sua ilegalidade, bem como sua inconstitucionalidade. Requer, ainda seja expungida a aplicação da multa no patamar pretendido, eis que não ocorreu infração a qualquer dispositivo legal.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 231. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

QUANTO AO VÍCIO NO PROCEDIMENTO FISCAL REALIZADO

Alegando nulidade, argumenta o recorrente que o procedimento administrativo adotado não poderia ser realizado da forma como foi, independente da causa, legal ou contratual, o que malferia o princípio do devido processo legal, posto que não houve a devida motivação, ou mesmo fundamentação para que se apurasse determinadas verbas como salário de contribuição, considerando sua natureza.

Quanto as ditas alegações, em primeiro lugar cumpre-nos destacar que o procedimento fiscal atendeu todas as determinações legais, não havendo, pois, nulidade por cerceamento de defesa, conforme alegado pela recorrente.

Observa-se anexo ao relatório fiscal e mencionado no corpo do próprio relatório as autorizações por meio da emissão do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 11, com a competente designação do auditor fiscal responsável pelo cumprimento do procedimento, o período de cobertura.

Foi realizada a devida intimação para a apresentação dos documentos conforme Termos de Intimação Fiscal, fl. 13, intimando o contribuinte para que apresentasse todos os documentos capazes de comprovar o cumprimento da legislação previdenciária, inclusive solicitando esclarecimentos sobre o pagamentos constantes da DIPJ acerca de participação de administradores.

Foi realizada a conclusão dos trabalhos com a emissão do Termo de Encerramento, fl. 14, com a apresentação ao contribuinte dos fatos geradores por meio de relatórios e fundamentação legal que constituíram a lavratura do auto de infração ora contestado, com as informações necessárias para que o autuado pudesse efetuar as impugnações que considerasse pertinentes.

Neste sentido, as alegações de que o procedimento não poderia prosperar por não ter a autoridade realizado a devida indicação dos motivos que ensejaram a autuação, esclarecendo acerca dos fato geradores apurados, entendo que razão não assiste ao recorrente.

Quanto à necessidade de justificativa para realização de auditoria, destaca-se que ao autoridade fiscal possui competência para verificar o fiel cumprimento da legislação previdenciária. Ademais, o próprio conceito de auditoria descrito nas instruções normativas, esclarece seu objetivo.

Documento assinado digitalmente, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 23/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SIL, Assinado digitalmente em

23/02/2012 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SIL, Assinado digitalmente em 05/03/2012 por ELIAS SAMPAIO

FREIRE

Impresso em 13/03/2012 por MARIA MADALENA SILVA - VERSO EM BRANCO

Art. 570. A Auditoria-Fiscal Previdenciária - AFP ou Fiscalização é o procedimento fiscal externo que objetiva orientar, verificar e controlar o cumprimento das obrigações previdenciárias por parte do sujeito passivo, podendo resultar em lançamento de crédito previdenciário, em Termo de Arrolamento de Bens e Direitos, em lavratura de Auto de Infração ou em apreensão de documentos de qualquer espécie, inclusive aqueles armazenados em meio digital ou em qualquer outro tipo de mídia, materiais, livros ou assemelhados.

Simplemente alegar, sem demonstrar o descumprimento da legislação por parte da autoridade fiscal, ou mesmo quais os vícios contidos no lançamento não servem como meio para anular o lançamento. Note-se que o relatório fiscal, encontra-se detalhado, por rubrica, permitindo ao recorrente o exercício do amplo direito de defesa, razão porque correto foi o procedimento adotado. O fato do recorrente não concordar com a conclusão do auditor quanto a incidência de contribuições, não nulifica o procedimento fiscal, se restarem cumpridos todos os requisitos.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, ou o descumprimento de obrigação acessória, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se lavrar de imediato o Auto de Infração de forma vinculada, constituindo o crédito previdenciário. O art. 243 do Decreto 3.048/99, assim dispõe neste sentido:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

Superadas as preliminares, passo ao exame do mérito

DO MÉRITO

No mérito, o argumento principal trazido pelo recorrente é de que os pagamentos a título de participações estatutárias, por sua natureza não-contraprestativa e não-habitual, estão excluídos do conceito de remuneração, além de constarem expressamente do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/91, que retira do campo de incidência previdenciária as verbas lá elencadas, entre elas a participação paga de acordo com a legislação específica, no caso, a Lei 10.101/2000, cujas determinações foram todas atendidas.

Assim, a tese abraçada pelo recorrente é que as participações estatutárias não constituem fato gerador de contribuição previdenciária seja pelo cumprimento da lei 6.404/1976, seja pelo disposto na lei 10.101/2000.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado contribuinte individual entende-se por salário-de-contribuição:

Como o lançamento envolve contribuições sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais faz-se conveniente apreciar o salário de contribuição em relação a estes segurados. Para os trabalhadores contribuintes individuais, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

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

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o §5º;

Para o período posterior à competência março de 2000, inclusive, às contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n ° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n ° 9.876/1999, nestas palavras:

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; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).

De acordo com o previsto no § 4º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social na redação conferida pelo Decreto n ° 4.032/2001:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da

Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. recebidas a título de incentivo à demissão;

6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

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

l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo

com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Assim, ao não cumprir os dispositivos legais quanto a concessão do benefício, assumiu o recorrente o ônus de ter os valores dos benefícios integrando o conceito de salário de contribuição, quando pago em desacordo com as respectivas leis.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados. Conforme já afirmado, a PLR somente foi regulamentada após a Constituição Federal de 1988. A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Entendo que a autoridade julgadora bem enfrentou a questão, quando esclareceu que o pagamentos realizados aconteceram em relação a prestação de serviços, denominada, "participação estatutária", ou seja, diferente a participação recebida em função do capital investido nos moldes da Lei 6.404/76. Note-se que nenhum argumento novo foi trazido pelo recorrente após as considerações apresentadas pela Decisão de 1 instância, tendo reproduzido os mesmos argumentos anteriores. Senão vejamos, trecho da Decisão:

11. A impugnante alega que a participação estatutária, paga aos administradores da empresa - diretoria e conselho de administração, não se enquadra no conceito de "remuneração". Entretanto, o termo remuneração, no ordenamento jurídico brasileiro, corresponde à totalidade de retribuições, em dinheiro ou em utilidades, recebidas habitualmente pelo trabalhador em contraprestação aos serviços prestados. Logo, tudo o que é pago aos administradores da empresa, em retribuição ao trabalho, é remuneração e integra o salário de contribuição, base de incidência previdenciária.

12. Nas Sociedades Anônimas, a remuneração do administrador pode comportar duas partes heterogêneas: - uma fixa, denominada de "pro labore ", e outra variável, que consiste na participação nos lucros da companhia. Esta última será devida ou não dependendo do que dispuser o estatuto social. Contudo o estatuto somente pode estabelecer a participação nos lucros quando, simultaneamente, prevê dividendo obrigatório mínimo de 25% do lucro líquido e somente poderá ser paga no exercício que for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório de que trata a Lei nº 6.404, de 15/12/1976, artigo 202.

13. Tais limites, impostos pela Lei nº 6.404/1976, segundo a doutrina comercial têm o objetivo de fixar parâmetros para o

pagamento da remuneração dos administradores das sociedades anônimas, de modo a proteger os acionistas minoritários, coibindo abusos de acionistas majoritários, que atribuem para si remuneração sem proporção com os serviços prestados. Assim, não podem prosperar os argumentos da impugnante no sentido de que as limitações impostas na Lei nº 6.404/1976, objetivam afastar a natureza remuneratória da referida rubrica ou, de liberar a empresa da tributação sobre tais pagamentos.

14. Quanto à alegação de que o pagamento das participações nos lucros da companhia, estão de acordo com as estipulações da Lei nº 6.404/1976, em seus artigos 152, ^ 190 e 201, sob o argumento de se tratar de valor pago em razão das atribuições patrimoniais e ^- da destinação do resultado. Realmente, a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos, é atribuição patrimonial ou destinação de resultado.

Entretanto, esta característica comum entre os dois pagamentos, é incapaz de igualar a natureza de remuneração de capital, do dividendo, com a natureza de remuneração do trabalho, da participação estatutária. Dúvidas não há que o dividendo pago a acionista decorre da sua participação acionária na companhia, enquanto que a participação estatutária aos administradores é paga em razão da prestação do trabalho.

Ao contrário do que afirma a recorrente, as verbas possuem natureza remuneratória e não indenizatória. O trabalhador obteve um ganho diretamente ligado à sua atividade laborativa.

Entendo que o conceito de “habitual”, suscitado pelo recorrente para afastar a incidência de contribuições não se coaduna, com a regra descrita na lei 8212/91. O termo eventual não está relacionado ao número de vezes, mas a correlação direta entre o fornecimento da verba e a prestação de serviços. Ou seja, caso o pagamento não possua qualquer correlação com o trabalho prestado, não sofrerá a incidência de contribuição por tratar-se de uma verba eventual. Porém o conceito de prêmio, como o fornecimento pela empresa recorrente, possui relação direta com o contraprestação de serviços, já que o pagamento nada mais é do que um incentivo, seja para contratação, ou mesmo para que se evite o desligamento do empregado da empresa. Por isso a referida verba, independente do número de vezes possui natureza salarial, e por consequência, constitui base de cálculo de contribuição previdenciária.

Ademais, os comandos constitucional (art. 201, § 11) e legal (art. 28, I da Lei nº 8.212/1991) dispõem claramente que os ganhos sob a forma de utilidades é que somente integrarão o salário-de-contribuição caso sejam pagos de forma habitual. A presente verba não foi paga em utilidade, mas sim em pecúnia, portanto independe de ter sido de forma habitual ou eventual para que esta verba integre a remuneração do segurado.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, o item 02, do Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, citado pelo próprio recorrente, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação

de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

O Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo o seguinte teor, verbis:

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

(...)

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. *Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

14. *O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

15. *No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

16. *Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

Normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo constituinte.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica.

A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

APLICAÇÃO DA LEI 10.101/2000 NO PAGAMENTO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Vale de pronto afastar os argumentos do recorrente que que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos Lucros e resultados” do conceito de remuneração.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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: (grifo nosso)

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º *Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º *O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.*

(...)

Art. 3º (...)

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

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º *Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.*

§ 2º *O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.*

§ 3º *Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.*

§ 4º *O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.*

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória n.º 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória n.º 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Note-se, conforme grifado no art. 1 da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de participações estatutárias”.

Não se pode elasticar o conceito de lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, as verbas salariais. A Lei n.º 10.101, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido. O empregado tem que obter parcela de seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo e não apenas à execução de sua atividade laboral, pois este último terá, obviamente, natureza salarial.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

QUANTO A ALEGAÇÃO DE APRECIACÕES DE ILEGALIDADE

Não há possibilidade para a autoridade administrativa recorrer ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional.

No que tange a arguição de inconstitucionalidade/ilegalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre a exigência da contribuição ora lançada, ou mesmo da multa aplicada, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis as exigências previstas na Lei n.º 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis as contribuições ora lançadas, e da multa pela inadimplência.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

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

DA MULTA

Ademais, na aplicação da multa, a autoridade fiscal, fl. 39 a 40, procedeu a análise da situação mais favorável, não havendo a aplicação da multa de ofício, posto que implicaria situação mais gravosa para o recorrente.

Note-se que a autoridade julgadora na decisão de 1 instância já refutou os argumentos do recorrente, não havendo reparo a ser feito na referida decisão. Transcrevo trecho pertinente:

Da multa aplicada

18. Quanto à alegação de que a multa aplicada tem caráter confiscatório, cabe ressaltar que a multa é sanção pelo inadimplemento, aplicada independentemente da intenção do agente ou responsável, não tendo o caráter de punição, mas sim o de indenização pelo atraso do pagamento, cujo marco de exigência se dá a partir da mora.

Da retroatividade da legislação mais benigna 19. Com relação aos efeitos das alterações promovidas pela Lei 11.941/2009, há de se observar que a multa moratória, por ser considerada penalidade, está sujeita às regras de retroatividade previstas no art. 106, inciso II, alínea "c", do CTN, especialmente no que tange à apuração de seu quantum, haja vista a nova redação dada à Lei nº 8.212/1991, em que foi introduzido o art. 35-A estabelecendo nova sistemática para o cálculo das multas aplicadas aos débitos previdenciários.

20. No regime estabelecido pela MP 449/2008, de 03/12/2008 (convertida na Lei 11.941/2009), que deu nova redação aos artigos 35 e 35-A da Lei 8.212/1991, a falta do recolhimento da contribuição previdenciária ficou sujeita à multa de ofício prevista no artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, na redação dada pela Lei nº 11.488/2007.

21. Como se depreende do art. 35 da Lei 8.212/1991 na redação da Lei 9.876/1999, o valor da multa no auto de infração principal variava conforme a fase em que se encontrava o crédito tributário, sendo certo que a nova legislação, no tocante à retroatividade benigna, fez o papel de limitador do quantum máximo a que a multa poderia atingir (75%).

22. Dessa forma, a retroatividade benigna foi observada no presente lançamento, para as competências cujos fatos geradores ocorreram antes de 03/12/2008 (07/2007, 08/2007, 09/2008 e 11/2008), sendo aplicada a multa mais benéfica ao contribuinte (75%), em comparação com a multa de mora de 24%, mais a multa por falta de declaração dos fatos geradores das contribuições previdenciárias nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, de 100% da contribuição devida, limitada ao número de segurados.

23. Finalmente, as multas/juros aplicados no presente lançamento estão em consonância com as modificações introduzidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, conforme se extrai do relatório fiscal (item 10). Nele analisa-se a sistemática de penalização antiga e a trazida pela MP 449, concluindo-se que esta é de aplicação mais benéfica ao contribuinte e que prevalece, em atenção ao princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, II, 'c' do Código Tributário Nacional. Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente em sua maioria são insuficientes para refutar o lançamento. Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, no período objeto do presente lançamento, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar a preliminar de nulidade e no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira