



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

Processo nº 16327.001350/2008-14
Recurso nº 000.000 Voluntário
Acórdão nº 2401-02.255 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de fevereiro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2006

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - PARTICIPAÇÕES ESTATUTÁRIAS - INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 e da lei 6.404/76 - 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.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, 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.

CÓPIA

Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrado sob o n. 37.121.210-3, 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 nas competências 04/2004, 04/2005 e 04/2006.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 20 a 28, na auditoria fiscal realizada, foi constatado o pagamento de remuneração aos diretores não empregados a título de "participação nos lucros" nos termos do art. 152, § 1º, da Lei nº 6.404/76.

Descreve de forma detalhada, o auditor, todos os fundamentos jurídicos relacionando-os com a situação fática encontrada na empresa. Vejamos trechos do relatório:

Segundo ele, com base no dispositivo acima (art. 28, III da Lei 8212/91, seria um pressuposto falso afirmar que existe uma lei específica regulamentando a participação nos lucros ou resultados para cada categoria de segurado, excluindo ambas as categorias da contribuição previdenciária, ou seja: -Quando a participação nos lucros ou resultados é paga a diretores estatutários, aplica-se a Lei nº 6.404/76; Quando a participação nos lucros ou resultados é paga a empregados, aplica-se a Lei nº 10.101/00.

Destaca que a lei específica que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária, é apenas a Lei nº 10.101/00. Essa norma legal teve a sua origem na MP 794, de 29/12/94, e sucessivas reedições, regulamentando a CF (art. 7º, inciso XI), a Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º, alínea j) e o Decreto nº 3.048/99 (art. 214, § 9º, inciso X).

A MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00, desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretores não empregados (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária.

A Lei nº 6.404/76, em seu art. 152, § 1º, apenas estabelece os parâmetros para que a empresa, facultativamente, efetue o pagamento da referida verba aos administradores. A seguir explicitaremos esse posicionamento.

Pela leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados no art. 7º, notamos que os mesmos pertencem somente aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual, por exemplo, não possui os direitos dos incisos citados acima. Logo, o constituinte, ao utilizar o termo "trabalhadores", no caput do art. 7º, referiu-se à espécie empregado.

O art. 218, § 4º, ratifica esse entendimento, especialmente em relação A participação nos lucros ou resultados, deixando claro que o constituinte, no art. 7º, ao falar em trabalhador, referiu-se a espécie empregado:

"Art.218

§ 40 - A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho."

Ainda segundo a autoridade fiscal esses dispositivos (art. 28, § 9º, j da Lei 8212/91 e 214, § 9º Decreto 3048/99), reproduzem a previsão constitucional de que a participação nos lucros ou resultados da empresa é desvinculada de caráter remuneratório, desde que paga na forma da lei específica que vier a regulamentá-la. E mais, o disposto no Decreto ratifica o entendimento do constituinte de que os direitos sociais previstos no art. 7º destinam-se aos trabalhadores empregados.

Através do art. 145, notamos que a Lei 6.404/76 trata os conselheiros e os diretores como administradores: "Art.145 - As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."

De acordo com o art.146, os administradores poderão ser acionistas ou não: "Art.146 - Poderão ser eleitos para membros dos órgãos de administração pessoas naturais, devendo os membros do conselho de administração ser acionistas e os diretores residentes no País, acionistas ou não. (Redação dada pela Lei 10.194/01)".

O art. 152 da lei 6404 apenas faculta a Companhia - que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas - pagar participação nos lucros aos administradores, desde que observado o limite. Não desvincula da remuneração tal verba e não cita que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, pois não é o diploma legal que regulamentou a CF/88 e a Lei nº 8.212/91.

Utilizando-se dessa faculdade a empresa pagou participação nos lucros diretores não empregados, denominados administradores pela Lei das S/A.

Não se pode confundir participação nos lucros com dividendos, tendo em vista que os administradores da S/A podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que todo empresário tem direito, poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia.

Os dividendos ou distribuição de lucros é a remuneração do capital investido na empresa pelo sócio, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em contribuição previdenciária incidente sobre dividendos.

Já a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados. Sendo assim, ao contrário dos dividendos, a participação nos lucros é considerada base de cálculo pelos motivos expostos acima. Pela leitura do art. 152, § 2º, da Lei nº 6.404/76, não resta dúvida que essas verbas possuem naturezas distintas.

Dessa forma, o pagamento de participação nos lucros somente estará desvinculado da remuneração e, conseqüentemente, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago de acordo com os termos e requisitos da MP nº 794/94 convertida na Lei nº 10.101/2000.

Conclui que a participação nos lucros paga aos diretores não empregados integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita A incidência de contribuição previdenciária.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 16/09/2008, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 22/09/2008.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou impugnação, fls. 70 a 88.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, fls. 124 a 136 .

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/04/2004 a 30/04/2006 Documento: AI
nº 37.121.210-3, de 22/09/2008 Ementa: CONTRIBUINTE
INDIVIDUAL.*

DIRETOR NÃO-EMPREGADO.

Para o contribuinte individual, o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com o exercício de atividade remunerada, incidindo a contribuição sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS:

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO.

A isenção está condicionada ao fato de a origem dos valores pagos ser o lucro ou resultado da empresa, de a participação estar desvinculada da remuneração e ser efetivada de acordo com lei específica.

MATÉRIA INCONTROVERSA.

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. Art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Lançamento Procedente

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 141 a 158 , contendo em síntese os mesmo argumentos da impugnação, senão vejamos:

1. A exigência do crédito tributário formalizado na presente autuação carece de amparo legal, além de ofender o artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal.
2. Estando desvinculados da remuneração os valores destinados aos empregados sob a rubrica de PLR, inegavelmente, não possuem natureza salarial, não sofrendo a incidência de nenhum encargo, notadamente o de compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.
3. A norma constitucional ao utilizar a expressão "trabalhadores" é genérica, não fazendo qualquer distinção quanto aos trabalhadores não empregados, tampouco estando adstrita aos empregados.
4. Ao utilizar referida restrição, distinguindo os trabalhadores entre empregados e não empregados, a D. Autoridade Fiscal acaba por contrariar o entendimento da própria Administração Pública, o qual toma por base uma interpretação ampliativa dos conceitos de empregado e empregador.
5. A própria jurisprudência possui entendimento de que a expressão "empregadores" deve ser utilizada em uma acepção mais ampla, inclusive o Egrégio Superior Tribunal de Justiça.
6. Se para o termo empregador a Administração Pública apregoa que o mesmo deve abranger toda e qualquer empresa, por trabalhador deve-se, utilizando o mesmo raciocínio, compreender não só aquelas pessoas que tem vínculo empregatício, mas toda e qualquer vinculada à empresa, como é o caso dos diretores estatutários.
7. Diante do comando auto aplicável da norma vertida do artigo 7º, inciso XI, do texto constitucional, mesmo que não houvesse a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, os pagamentos efetuados pela empresa a título de PLR estariam desvinculados da remuneração, razão pela qual sequer sofreriam a incidência de contribuição previdenciária. Inexiste suporte constitucional para a presente Notificação. Equivocou-se a fiscalização, eis que restou amplamente comprovada a inexistência da aludida diferenciação, sendo certo que a PLR não se inclui no conceito de remuneração quando paga a diretores estatutários, haja vista a ausência de expressa previsão legal para tanto.
8. Ao implementar requisito inexistente na legislação, qual seja conferir imunidade, no que tange a incidência de contribuição previdenciária sobre a Participação nos Lucros, somente aos empregados, fere o princípio da legalidade, posto que a legislação utiliza a expressão trabalhadores sem fazer qualquer distinção entre eles (com ou sem vínculo empregatício).
9. Em suma, as quantias derivadas da participação nos lucros, percebidas pelos diretores estatutários da Recorrente, não integram o salário, haja vista a expressa dicção constitucional que as desvinculam da remuneração (artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal), razão pela qual se afigura manifestamente ilegítima e despida de validade a pretensão da D. Autoridade Fiscal de exigir a contribuição previdenciária a cargo do empregador.
10. Ao pretender incidir contribuição previdenciária sobre verbas legalmente excluídas de tal incidência, a fiscalização está conferindo a este fato uma interpretação econômica que se afigura como procedimento rechaçado pelo ordenamento pátrio, razão pela qual não pode prosperar a presente autuação.

Processo nº 16327.001350/2008-14
Acórdão n.º **2401-02.255**

S2-C4T1
Fl. 4

-
11. Requer o recorrente o conhecimento do recurso, para que a ela seja dado provimento, com a consequente desconstituição dos respectivos créditos tributários, tendo em vista não se tratar de pagamento com natureza salarial.

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. 184. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:**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 encontram-se excluídos do conceito de remuneração, além de constarem expressamente previstos no § 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 nos termos do art. 7 da CF/88.

Outro ponto trazido 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

Como o lançamento envolve contribuições sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais faz-se conveniente apreciar primeiramente o conceito de 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;

Quanto a contribuição patronal às contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n º 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n º 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 nº 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 da remuneração destinada ao trabalhador integrando o conceito de salário de contribuição, já que pago em desacordo com as respectivas leis.

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. Como destacado de forma minuciosa pelo auditor fiscal, a Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados.

A participação nos Lucros e Resultados - PLR somente foi regulamentada após a Constituição Federal de 1988, donde deve-se observar os ditames legais, para que dito pagamento seja excluído do conceito de salário de contribuição. Diversamente do argumento trazido pelo recorrente quanto ao pagamento de acordo com a lei 6.404, a verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado

pelos diretores. Destaco que no relatório fiscal, tomou o auditor o cuidado de fazer um paralelo entre toda a legislação que engloba a matéria, destacando quando deve ser aplicado os dispositivos legais que excluem a verba PLR do conceito do salário de contribuição.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho o que pelo natureza também poderia excluir o valor do conceito de salário de contribuição.

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 da impugnação. Senão vejamos, trecho da Decisão:

Ante todo o exposto, considerando que o diretor não empregado, para a Previdência Social, enquadra-se na categoria de Contribuinte Individual, são devidas as contribuições previdenciárias incidentes sobre as remunerações a ele pagas a qualquer título, no caso, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, não podendo prevalecer o entendimento da defesa de que inexistente suporte constitucional para o presente AI ou que a legislação utiliza a expressão trabalhadores sem fazer qualquer distinção entre eles (com ou sem vínculo empregatício). Os comandos constitucional (art. 201, § 11) e legal (art. 28, I da Lei nº 8.212/1991) dispõe 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.

Segundo ensina Fabio Ulhoa Coelho o conceito de "administradores", em uma sociedade anônima, "abrange os membros de dois órgãos da estrutura societária: a diretoria e o conselho de administração, os quais, em decorrência, são definidos como órgãos da administração" (Curso de direito comercial, volume 2 — 5. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil e alterações da LSA São Paulo: Saraiva, 2002. p. 236).

A participação dos administradores/diretores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei nº 6.404/1976, não se confunde com a participação nos lucros ou resultados da empresa prevista na Lei nº 10.101/2000 e no artigo 70, inciso XI, da Constituição Federal.

Além de ser disciplinada em outro diploma legal, a participação prevista no § 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101/2000 e no artigo 70, inciso XI, da Constituição Federal, é devida pelas empresas a todos os seus empregados.

A empresa em sua impugnação não procedeu prova contrária ao fato constatado pela fiscalização de que os valores apurados em folha de pagamento na conta 211150001 Part Nos Lucros a Pagar e na DIPJ informada pelo Contribuinte tratam-se na realidade de remuneração creditada a contribuintes individuais, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Assim, ainda que os lucros sejam distribuídos aos administradores (diretores não empregados) dentro dos limites e • previsões legais e estatutárias da empresa, incide contribuições previdenciárias sobre estas verbas, por ausência legal de hipótese de exclusão e em conformidade com as exigências do artigo 22, inciso III, da Lei 8.212/91.

Não se trata, portanto de remuneração proveniente do Capital, pois esta se configura como distribuição de lucros, ou dividendos e ocorre posteriormente a apuração do lucro líquido, sendo distribuído proporcionalmente à participação de cada acionista. Para a distribuição de lucro decorrente do Capital da sociedade, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária, não sendo, entretanto, o caso em discussão.

Desta forma, foi correto o procedimento da fiscalização em reconhecer os pagamentos efetuados a título de participação de resultados como fato gerador de contribuição previdenciária, pois estes foram feitos em retribuição pelo trabalho prestado pelos contribuintes individuais (diretores não empregados), cujos valores foram inclusos em folha de pagamento da empresa.

Outro ponto trazido pelo recorrente é de que o lançamento afronta o art. 7, XI da CF/88, na medida que a constituição afastou a natureza salarial da PLR, sendo que o conceito abarca a nomenclatura “trabalhadores” e não apenas empregados.

Porém ao contrário do que afirma a recorrente, primeiramente no meu entender a Participação nos Lucros e Resultados - PLR é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, o item 02, do Parecer CJ/MPAS n.º 547, de 03 de maio de 1996, , aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, bem esclarece dita questão, conforme descrito:

(...) 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 n.º 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)

Ou seja, 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. Dessa forma, não há de se afastar a natureza salarial da PLR por si só, devendo ser observada as condições de seu pagamento, para que só então seja possível excluir ditos valores do conceito de remuneração e por consequência da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

APLICAÇÃO DA LEI 10.101/2000 NO PAGAMENTO A
CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Vale de pronto afastar também, os argumentos do recorrente 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 nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 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 elastecer o conceito de lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, as verbas salariais. A Lei nº 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.

Não serve também como argumento o fato de que o “caput do art. 7 da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos empregados urbanos e rurais”. Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos

trazem a certeza do sentido empregado pelo legislador, considerando que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos.

Dessa forma, estando 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.

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