



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

Processo n° 17546.000496/2007-31
Recurso n° 255.967 Voluntário
Acórdão n° **2401-02.248 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 20 de janeiro de 2012
Matéria SALÁRIO INDIRETO
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS - AMBEV
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2004

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - PAGAMENTO A ADMINISTRADORES - - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS -

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente.

O pagamento a administradores, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias.

A não apresentação de documentos durante o procedimento fiscal, acaba por inverter o ônus da prova, passando ao recorrente a obrigação de provar que a constituição do crédito encontra-se equivocado, ou que não ocorreram os pagamentos lançados a conta de despesa.

A alegação de que valores lançados contabilmente à conta despesas na verdade não se concretizaram, só pode ser aceita, quando o recorrente demonstra a realização das reversões.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2001 a 31/12/2004

GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE - SOLIDÁRIA. EXISTÊNCIA - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei 8212/91, nos termos do art. 30, IX.

O fato da empresa ter condições financeiras de arcar com os débitos, não exclui as empresas do grupo econômico da condição de responsáveis solidárias.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de inexistência do grupo econômico; e II) no mérito, negar provimento ao recurso. Votou pelas conclusões o conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, por entender que a incidência decorre do fato de que as parcelas não se referem ao pagamento de PLR.

Elias Sampaio Freire - Presidente

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

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

Trata-se de retorno de diligência comandada por meio da Resolução nº 206-00.033 da 4ª Câmara da 2ª Sessão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscal – CARF, no intuito de que fossem prestados esclarecimentos acerca da redução da alíquota SAT, fls. 455 a 461. Senão vejamos transcrição da diligência solicitada.

Apesar de terem sido apresentados e rebatidos diversos argumentos em sede de recurso, e mesmo com a realização de diligência a fim de propor esclarecimentos acerca dos levantamentos efetuados, entendo haver uma questão prejudicial ao presente julgamento.

Todo o lançamento foi pautado no fato da empresa lançar em contas contábeis, valores destinados aos administradores, porém a empresa, mesmo intimada não apresentou durante o procedimento fiscal os documentos para que se identificasse devidamente os valores, os beneficiários e a que tipos de pagamentos estariam relacionados.

Contudo, na fase recursal, além de apresentar o recorrente os argumentos com vistas a desconstituir o crédito, apresentou a relação às fls. 1639 a 1661, diversos documentos, que reforçam os argumentos já apontados fase impugnatória.

Mesmo entendendo que o momento para apresentação dos documentos com vistas a desconstituir o crédito deve ocorrer na fase impugnatória, sob pena de preclusão do direito, não se pode olvidar que se os documentos foram fundamentais aos deslinde da questão, inclusive possibilitando a desconstituição do crédito, entendo necessária a manifestação do agente autuante para que se espanque qualquer possibilidade de constituição de créditos frágeis, passível de argüição na esfera judiciária.

Dessa forma, pertinente a conversão do julgamento em diligência para que o auditor notificante possa prestar os seguintes esclarecimentos:

identificar se a relação apresentada às fls. 1639, como se fosse segurado empregado – diretor, poderia representar os valores lançados no lançamento em questão?

Manifestação sobre os diversos demonstrativos de pagamento, descrevendo a distribuição dos lucros por empregado, indicando, novamente tratar-se de pagamentos a diretores empregados.

Esclarecimentos acerca das contas indicadas pela recorrente que demonstram o pagamento de bônus nos meses de 03/2002 e 03/2003, possivelmente em relação aos diretores empregados –

conta 21310001, identificando qual seria a conta de contrapartida.

Outro ponto que merece ser reapreciado pela autoridade notificante é o fato de que a empresa alega que para o exercício de 2003, não houve o atingimento de metas e portanto, a provisão realizada acabou sendo revertida, tendo a correspondente conta sido zerada. Se tal fato é verdade, quais foram os beneficiários do pagamento de bonificação lançado em 28/03/2003. Neste caso, quem são os beneficiários.

Durante o procedimento foram lavradas NFLD em relação a participação nos lucros de outros segurados da empresa, sejam empregados ou diretores empregados. Caso positivo, quais as contas que embasaram o lançamento.

Com relação as competências consideradas pela auditoria, para lançamento das contribuições – conta 34500002, gostaria de esclarecimentos acerca do porque a fiscalização considerou as competências dezembro como ocorrência dos fatos geradores, indicando, inclusive a contrapartida os lançamentos Valor de Provisão.

CONCLUSÃO:

Voto pela **CONVERSÃO** do julgamento EM DILIGÊNCIA, para que sejam prestados os esclarecimentos acima. Do resultado da diligência, antes de os autos retornarem a este Colegiado deve ser conferida vistas ao recorrente, abrindo-se prazo normativo para manifestação.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 15/01/2006, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 20/01/2006. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 12/2001 a 12/2004.

Para retomar as informações pertinentes ao processo, importante destacar as informações acerca do lançamento efetuado.

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, levantadas sobre os valores pagos aos administradores à título de participação.

Conforme consta do relatório fiscal, para efeitos da correta identificação do sujeito passivo destaca-se que a COMPANHIA ANTÁRTICA PAULISTA INDUSTRIA BRASILEIRA DE BEBIDAS E CONEXOS, incorporou em 31/03/2001 a COMPANHIA CERVEJARIA BRAHMA, alterando sua razão social para COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS. A COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV incorporou a COMPANHIA BRASILEIRA DE BEBIDAS – CBB, sendo que nos termos do art. 222 do Decreto 3048/99 as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente pelas obrigações decorrentes do disposto neste regulamento.

O lançamento compreende as seguintes competências 12/2001, 12/2002, 12/2003 e 12/2004, sendo que os fatos geradores incluídos nesta NFLD foram apurados por meio dos registros contábeis lançados à conta 34500002 – PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, nos exercícios 2001 a 2004, que contabilizavam as remunerações

creditas aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados) a título de participação nos lucros.

Destaca, ainda, a autoridade fiscal em seu relatório que a empresa durante o procedimento fiscal foi intimada a apresentar a relação dos diretores beneficiados pelo respectivo pagamento, coisa que não o fez.

Em razão da falta foi lavrado o competente auto de infração. Uma vez não esclarecida por parte da empresa a destinação dos valores a débito da conta de despesa – 34500002 – PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, entendeu a fiscalização tratar-se de remuneração paga a administradores não empregados, portanto sujeito a tributação.

Não conformada com a notificação, a recorrente apresentou defesa, fls. 197 a 224, onde argumenta basicamente que a autoridade fiscal deixou de demonstrar, de forma minimamente clara, as razões que efetivamente o levaram a conclusão que ensejou o presente auto, face a descaracterização dos pagamentos como participação nos lucros. Argumenta, ainda que a participação nos lucros nos termos de lei não é salário de contribuição.⁹

Em informação fiscal à fls. 294 a 310, a autoridade fiscal descreve que restou constatado que a pessoa jurídica que detém o controle administrativo de um grupo econômico, nos termos do art. 748 da IN 03/2005, resultado em responsabilidade solidária entre seus componentes, relativamente as contribuições previdenciárias. Dessa forma, foram assim cientificados dos termos das NFLD e AI lavrados as seguintes pessoas jurídicas:

- BSA BEBIDAS LTDA
- ANEP – ANTÁRTICA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
- ITB ICE TEA DO BRASIL LTDA
- COMPANHIA DE BEBIDAS DAS AMÉRICAS – AMBEV
- MORENA DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS LTDA
- AROSUCO AROMAS E SUCOS LTDA
- AGREGA INTELIG}ENCIA EM COMPRAS LTDA
- FAZENDA DO POÇO AGRÍCOLA E RESFLORESTAMENTO
- EAGLE DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS S/A
- CERVEJARIAS REUNIDAS SKOLCARACU S/A
- INDUSTRIAS DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/ª
- TRANSPORTADORA LIZAR LTDA
- DISTRIBUIDORA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DE MANAUS LTDA

- FRATELLI VITA BEBIDAS LTDA
- CRBS S/A
- CERVEJARIA MIRANDA CORREIA S/A

Às fls. 349 a 1216 foram colacionadas aos autos as defesas apresentadas por todas as empresas pertencentes ao grupo econômico.

Foi emitida informação fiscal, onde a autoridade fiscal relata às fls. 1243 a 1251 questões acerca da caracterização do grupo econômico, destacando que a empresa Indústria de Bebidas Antarctica Sudeste deve ser excluída do rol de empresas pertencentes ao grupo econômico, uma vez que a empresa foi incorporada por outra empresa do grupo AMBEV (empresa FRATELLI VITA BEBIDAS). As empresas alegam em sua defesa que não se enquadram na condição de pessoa jurídica de controladora ou administradora e a AMBEV nem exerce direção financeira e ou administrativa. Ressalta que não restou demonstrado a existência de atividade relacionada à direção controle e administração exercida pela AMBEV. Face o questionamento a autoridade procedeu a caracterização do grupo econômico, 1247 a 1251.

Ainda na mesma informação esclarece a autoridade fiscal no que tange a alegação de que a conta nº 3450002 – Participação dos Administradores se trata de conta de PROVISÃO que não representa o pagamento de qualquer remuneração, a fiscalização informa que a conta em questão se trata de conta pertencente ao grupo de contas de DESPESA, fazendo parte das contas de resultado (despesas e receitas) não se tratando na verdade de conta de provisão, caso em que deveria ser contabilizada em contas de despesas antecipadas, pertencentes ao grupo ativo circulante, as quais teriam sua realização no curso do período subsequente a data do balanço.

Destacou, ainda, o contador da empresa, sr. Leo Pasqualine, contador da empresa que a contabilização dava-se da seguinte forma: débito da conta 34500002 – Participação dos Administradores (despesas não operacionais) e crédito da conta 21310001 – Participação da Diretoria (Passivo Circulante), contudo até o presente momento a empresa não apresentou os documentos indicando os beneficiários, para que se possa identificar a que tipo de segurados se referem.

Devidamente cientificado o recorrente e os responsáveis solidários apresentaram aditivo a defesa, questionando a caracterização do grupo econômico, bem como os valores pagos a título de participação dos administradores, fls. 1274 a 1564.

Foi emitida Decisão-Notificação confirmando a procedência do lançamento, fls. 1568 a 1589. Todos os responsáveis solidários foram devidamente cientificados.

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso, conforme fls. 1620 a 1637. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

1. Segundo o auditor o recorrente lançou em sua escrituração contábil os valores a serem pagos aos administradores à título de PLR, na conta de resultado, quando o lançamento correto deveria ser Despesas Antecipadas na conta de ativo circulante. Contudo de acordo com o art. 187 da Lei 6404/76 o pagamento de PLR efetuado pela empresa nunca poderia ser lançado a conta de ativo como despesas antecipadas, sob pena de violação ao texto legal.

2. Dessa forma, correto a escrituração contábil efetuada pelo recorrente, lançando os valores a serem eventualmente pagos aos administradores à título de PLR, em conta de despesa, consoante preconizado no art. 187, VI, sem que isso represente a ocorrência de fato imponible da contribuição previdenciária, uma vez que é plenamente possível a reversão de provisão previamente estabelecida.
3. Inexiste nos autos a comprovação por parte da autoridade fiscal que os valores provisionados foram efetivamente objeto de pagamentos em prol dos administradores.
4. A incidência de contribuição previdenciária somente se opera com o efetivo creditamento de valores a segurados contribuintes individuais. A hipótese aventada pelo Julgador leva ao entendimento da absurda hipótese do fato gerador fictício ou potencial.
5. Conforme dito os valores indicados na referida conta caracterizam-se por serem provisões, as quais não necessariamente foram realizados. No ano de 2003 a recorrente não efetuou pagamento qualquer de PLR, uma vez que não houve o alcance de metas previamente estabelecidas. Tal fato se comprova pela análise do livro Razão da empresa, no qual houve a reversão integral dos valores.. Dessa forma, não havendo pagamento, não há que se falar em ocorrência do fato gerador.
6. Importante salientar a existência de pagamentos de PLR a diretores empregados, que possuem isenção da incidência da contribuição previdenciária.
7. A alegação da autoridade, consistente na descaracterização da isenção legalmente concedida pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso II e § 3º do art. 225 do RPS, ou seja não contabilização individualizada, não possui o menor embasamento jurídico, considerando a documentação ora colacionada.
8. Nos presentes autos, latente a caracterização, como de natureza de PLR, dos valores creditados na conta de administradores. Os valores objeto da autuação fiscal sempre foram considerados oriundos da distribuição de participação nos lucros e resultados, restando pendente, tão somente, a destinação dos recursos. Neste sentido reconhece a autoridade julgadora de primeira instância a não incidência de contribuição sobre valores distribuídos aos diretores empregados. Tal fato esta pautado no preenchimento da integralidade dos requisitos da 10101/00.
9. A PLR possui como fundamento o texto constitucional que o estabeleceu como uma garantia dos trabalhadores urbanos e rurais sendo desvinculado da remuneração. Neste sentido o diploma normativo que que regulamenta o aludido preceito constitucional é o art. 28 da lei 8212/91.
10. O dispositivo da dita lei em nenhum momento diz que somente os diretores empregados fariam jus ao benefício legal. Tanto o texto constitucional como a lei 8212/91 concederam ao PLR caráter desvinculado da remuneração. O que interessa é a característica de valor isento, e não o vínculo existente entre trabalhador e empregador.
11. Ausência de responsabilidade dos administradores, sendo que não deve persistir a decisão no sentido de manutenção dos sócios no pólo passivo, enquanto corresponsáveis, uma vez que é do interesse da autarquia previdenciária em caso de futura inscrição em dícida ativa.

12. Para imputação de responsabilidade solidária figura como condição a comprovação do descumprimento da legislação comercial. A responsabilidade imposta pelo art. 134, 135 e 137 do CTN, mostra-se subjetiva e não objetiva, devendo ser comprovada a existência de culpa e dolo.
13. A recorrente consiste em pessoa jurídica com capacidade econômica amplamente reconhecida pelo mercado e pela sociedade, possuindo condições de suportar o encargo tributário, sendo vedada a responsabilização das pessoas físicas indicadas sem efetiva comprovação de irregularidades.
14. Indevida a incidência de taxa SELIC.

Face ao exposto pode-se concluir:
15. A Conta 34500002 – Participação dos Administradores possui caráter eminentemente provisional e o lançamento dos valores da referida conta como despesa, se deu em estrita observância e cumprimento do dever legal previsto no art. 187, IV da Lei 6404/76.
16. A inclusão como despesa, dos valores constantes da aludida conta no balanço contábil não configura hipótese de incidência de contribuição, que somente se opera com o efetivo e comprovado pagamento.
17. Não ocorreu o fato gerador de contribuições previdenciárias no ano de 2003, pelo não alcance das metas estabelecidas por parte dos administradores, consoante se comprova do Razão apresentado no presente recurso e que portanto não deu cauda ao pagamento de PLR.
18. Ocorrência de pagamento de PLR a diretores empregados, tendo sido reconhecido a regularidade com a lei que rege a matéria.
19. O texto da constituição desvincula a PLR do salário, independente do vínculo existente entre empregador e trabalhador.
20. A indicação dos administradores da recorrente como co-responsáveis, configura-se arbitrária e indevida.
21. Requer seja reformada a decisão, dando integral provimento ao presente recurso voluntário de forma a julgar improcedente a NFLD. Caso assim, não entenda que se determine a exclusão das contribuições para o ano de 2003, ou no mínimo se determine diligência para apuração efetiva dos valores devidos, com a consequente exclusão dos juros SELIC.

As empresas pertencentes ao grupo econômico caracterizado pela fiscalização, apresentaram recurso, onde alegam em síntese:

- Foram utilizados pela autoridade julgadora conceitos trazidos do Direito do trabalho (art. 2, § 2º da CLT) para fins de caracterização do grupo econômico.
- Neste sentido figura-se ilegítima a inclusão da recorrente no pólo passivo, visto que o direito tributário difere e muito do direito do trabalho.

- Qualquer exigência fiscal deve estar respaldada em lei., por isso caso o poder público apure a exigência de débito fiscal, o mesmo deve identificar o contribuinte correto com base nas normas existentes no ordenamento jurídico.
- Dessa forma o CTN ao reportar a lei como fonte de validade para a responsabilização por solidariedade, obviamente não o fez de forma a remeter ao Direito do Trabalho, mas sim aos seus próprios ditames, sendo que no grupo econômico inexistente a definição do que seja grupo econômico e muito menos a aplicação do art. 30, IX da lei 8212/91 serviria como meio de suprir essa deficiência, por ausência completa de determinação nesse sentido.
- O órgão previdenciário, face a não previsão legal do que seja grupo econômico, tentou suprir o dito conceito nos termos do art. 748 da IN03/2005.
- O fato de todas as empresas, neste processo serem representadas pelo mesmo escritório não pode ser utilizado como argumento para ratificar o grupo econômico.
- O dispositivo aplicado, qual seja, art. 2º da CLT, não fundamenta verdadeiramente o grupo econômico no âmbito tributário, mas apenas em relação as relações individuais de trabalho.
- Indevida a responsabilização solidária no âmbito tributário pela interpretação de grupo econômico.
- O recorrente não possui nenhum poder gerencial sobre as co-obrigadas, nem tampouco controle e administração, ou seja, não concorreu para constituição do fato gerador da obrigação tributária.
- A responsabilização solidária pretendida atenta contra a individualidade e autonomia das pessoas jurídicas de sociedades constituídas com patrimônio próprio e registros individualizados.
- Ainda que societariamente coligadas, as empresas entendidas como responsáveis solidárias por não terem concorrido de forma alguma com o fato gerador, não devem ter seus patrimônios alcançados pela presente exigência, principalmente pelo fato de que o patrimônio da Companhia de Bebidas das Américas mostra-se indubitavelmente suficiente para garantir a integridade.
- Com relação ao mérito as empresas recorrentes apresentaram os mesmos argumentos

O caminho foi encaminhado a este Conselho, sem o oferecimento de contrarrazões.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, manifesta-se às fls. 2043 a 2081.

Após a baixa do processo em diligência, emitiu a autoridade fiscal informação às fls. 2019 a 2021.

Devidamente cientificado dos termos da diligência, manifestou-se o recorrente às fl. 2183 a 2190.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 210. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

DA NULIDADE PELA FALTA DE MOTIVAÇÃO

DO GRUPO ECONÔMICO

A base dos argumentos apresentados pelo recorrente e pelos responsáveis solidários, refere-se a impossibilidade de atribuir responsabilidade solidária, sem a demonstração nos autos de gerenciamento uniforme entre a AMBEV e cada uma de suas coligadas.

Neste sentido, entendo que se faz necessário tecer comentários acerca da formação dos grupos econômico, separando-os em grupo de direito, ou formalmente constituídos e grupos de fato, ou seja, aqueles onde detectado que, apesar de não existir controle acionário direto, existe o interesse comum, como por exemplo, o pagamento comum de despesas, ou mesmo a utilização de bens móveis ou imóveis, sem qualquer contrapartida, ou seja os custos. Ainda que societariamente coligadas, as empresas entendidas como responsáveis solidárias de custo etc.

No caso ora em análise não se trata de grupo de fato, mas aquele formalmente constituído, onde primeiramente de maneira sucinta traz a autoridade julgadora em seu relatório a vinculação entre as empresas, por meio de participações sejam enquanto coligadas ou controladoras.

De acordo com a Informação Fiscal (fls. 1243/1251), as razões que levaram fiscalização a concluir pela existência do grupo econômico decorrem do fato de ter sido constatado, conforme documentação anexada aos autos, quais sejam, árvore societária do grupo AMBEV (fls. 1219/1220), quadro e notas explicativas que compõem o Relatório dos Auditores Independentes sobre Revisão Especial (fls. 1223/1226) e planilhas do "Macro Processo" (fls. 1231/1236), que a Companhia de Bebidas das Américas — AMBEV detém não apenas o controle majoritário de quase todas as empresas relacionadas mas, também, a direção e controle do negócio como um todo.

Constatou-se que a AMBEV, através de seus sistemas informatizados, sendo principal deles o Sistema SAP, é capaz de controlar e obter, em tempo real, informações financeiras e contábeis, além de dados sobre estoque, produção e custos das empresas do grupo, tornando versátil e ágil a tomada de decisões.

Ou seja, por si só, entendo que quando existe a participação formal, com a designação de gerência e controle de uma nas outra, razão existe para que se proceda o lançamento em relação a todos os solidários, grupo econômico de qualquer natureza.

Conforme descrito pela autoridade julgadora na Decisão Notificação, o conceito de grupo econômico no âmbito previdenciário é aquela contida na Instrução Normativa 03/2005, levando-se em conta dito conceito para descrever as situações em que a autoridade previdenciária pode determinar a existência do grupo, para fins de atribuir responsabilidade solidária, vejamos:

É certo que a citada lei, apesar de prever o instituto da solidariedade, não conceitua grupo econômico, sendo tal definição extraída do artigo 748 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005 e do parágrafo 2º do artigo 2º da CLT, cujos conceitos abarcam a situação fática narrada pela fiscalização, já que comprovada a estreita interligação entre as empresas envolvidas.

Ademais, dada a semelhança entre a redação do dispositivo inserto na CLT e o constante na IN SRP 03/2005, 6º perfeitamente viável que os conceitos doutrinários trabalhistas sejam utilizados na seara previdenciária, inclusive em face do estreito liame que conecta estes dois ramos do direito.

alegação das impugnantes, de que o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 carece de efetividade, por não conter a conceituação expressa de grupo econômico, não merece prosperar.

A citada lei prevê o instituto da solidariedade, cuja finalidade, em última instância, é a de garantir o adimplemento do crédito previdenciário, dada a importância social a que se destina. Ora, não se pode desconsiderar um instituto jurídico, previsto em lei específica (Princípio da Legalidade), sob o argumento de que esta não a define em sua total extensão.

Sabe-se que nem sempre a lei 6, capaz de conceituar todos os institutos jurídicos a que se refere, além de não ser, em geral, na opinião de alguns, o "local" mais adequado para conceituá-los. Cabe ao seu intérprete, assim, não ignorá-los, mas buscar o seu real alcance com amparo nas interpretações doutrinárias e jurisprudenciais, além de observar, se for o caso, os conceitos inseridos em outros instrumentos legislativos e regulamentares.

Nesta esteira, cumpre reproduzir os ensinamentos de Luciano Amaro, in Direito Tributário Brasileiro, 13ª edição, Ed. Saraiva, pág. 11:

"Dado o caráter relativo da autonomia de qualquer ramo do direito, sempre que se estuda essa questão de ser referidos os entrelaçamentos que existem entre os vários setores do ordenamento jurídico. Obviamente, disso não escapa o direito tributário, que se vale das construções elaboradas por outros segmentos do direito para, sobre elas, estruturar as relações tributárias."

Frise-se que o que não se pode admitir é que não seja concedida eficácia a um determinado instituto jurídico, como no caso do da solidariedade, devidamente previsto em lei - Lei nº 8.212/91, sob o argumento de que esta não o define de maneira exaustiva.

Atente-se que a jurisprudência, em interpretação diametralmente oposta a das empresas, é clara em reconhecer a configuração de grupo econômico, com base no inciso 11 (10 artigo 124 da CTN e inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, além de fazer menção à própria CLT para justificar a existência do grupo. Veja-se:

GRUPO ECONÔMICO: RESPONSABILIDADE SOLIDARIA.

O artigo 2º, § 2º, da CLT consigna que o grupo econômico caracteriza-se pela união de uma ou mais empresas, com individual personalidade jurídica, e sob direção c/c uma tinicci.

De acordo com o artigo 124, II, do CTN e artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, há responsabilidade solidária por dívida fiscal entre componentes do mesmo grupo econômico.

(Tribunal - Quarta Regido, Ag - Agravo De Instrumento, Processo: 200504010392590, UJ Sc, órgão Julgador.. Primeira Turma, Relator Vilson Darás, Dju Data:01/02/2006, Página: 325)

EXECUÇÃO FISCAL. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÓMICO.RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTROLADORA. INCLUSÃO NO PÓLO PASSIVO.CITAÇÃO E PENIORA CONCOMITANTES. ART. 124, II, DO CTN. ART. 30,INCISO IX, DA LEI N.º 8.212/91. ART. 53 DA LEI N" 8.212/91.

1. A responsabilidade solidaria entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico decorre de lei (art. 124, II, do CTN c/c art.30, inciso IX, da Lei 11. 0 8.212/91). Inclusão da controladora no pólo passivo do processo de execução fiscal.

2. Ademais, a Me.lzla SM detém 99,99% das colas da Me.sbla MoveisLtda. e a Lei n." 8.620/93 (art. 13), em relação aos débitos vinculados à Seguridade, estabelece a solidariedade entre a sociedade devedora e o sócio. Precedentes do STI.

3. Em se tratando de débitos previdenciários, a penhora de bens concomitantemente com a citação encontra expressa autorização legal, a teor do que dispõe o art. 53 da Lei n."8.212/91.

4. Agravo conhecido e provido".

(Origem: tribunal - segunda regido, agv - agravo — 64871, processo: 200002010536342 uf rj, terceira turma esp, juiz jose neiva/no afast. Relator, din data: 08/02/2006 pagina: 82)

A doutrina de Carlos Alberto Pereira de Castro e Joao Batista Lazzari, in Manual de Direito Previdenciário, 8 edição, Ed. Conceito, pg. 294, ao definir grupo econômico, também utiliza-se do conceito inserido no parágrafo 2º do artigo 2º da CLT, enfatizando, ainda, que a "solidariedade fixada na legislação previdenciária em relação às empresas do mesmo grupo econômico é bem ampla. Basta uma das componentes do grupo não cumprir as obrigações fiscais, para outra delas ter de assumir a responsabilidade por via de solidariedade".

Quanto à alegação de que o estipulado no artigo 748 da IN SRP nº 03/2005, atenta conta a personalidade jurídica das sociedades constituídas, esta também não é suficiente para afastar a solidariedade a elas imputada, uma vez que, conforme mencionado pela fiscalização, "a autonomia é uma das facetas do grupo econômico, o que, antes de descaracterizá-lo, constitui-se em nota marcante de sua definição". Mais uma vez, cumpre enfatizar o real objetivo do legislador, que é o de conceder ao crédito tributário a maior garantia possível.

No que tange à afirmação de que o crédito tributário somente poderá ser exigido da empresa caso o mesmo não fosse honrado pela AMBEV, posteriormente ao procedimento administrativo e a execução fiscal, razão também não assiste as empresas.

A solidariedade fixada na legislação previdenciária em relação ao grupo econômico não pode ser confundida com responsabilidade subsidiária, que impõe benefício de ordem. Na responsabilidade solidária, objeto desta análise, não existe benefício de ordem, conforme determinado no parágrafo único, do artigo 124 do CTN. Basta uma das integrantes do grupo não cumprir as obrigações fiscais, para outra (s) assumir(em) a responsabilidade por via de solidariedade.

Por fim, a alegação de que a AMBEV possui notória capacidade econômica para, eventualmente, pagar os créditos ora cobrados, não impede a caracterização do grupo econômico, uma vez que não cabe à fiscalização, quando da ação fiscal, analisar a situação econômica e financeira das empresas, devendo tal análise ser feita em momento oportuno, quando de uma eventual execução fiscal.

Assim, entendo que a autoridade fiscal demonstrou no corpo da informação fiscal de caracterização do grupo econômico, os motivos que a levaram a determinar as responsáveis solidárias, fls. 1243 a 1251. Inclusive, faz referência, na própria informação a composição da árvore societária, fls. 1219 a 1237, bem como aos relatórios emitidos para acompanhamento até mesmo *on line* (sistema SAP), da AMBEV em relação a cada uma das empresas para qual detém participação majoritária.

Face o exposto, independente da capacidade contributiva da empresa notificada para cumprimento de suas obrigações, compete ao auditor, no exercício de suas funções o cumprimento da legislação tributária, não tendo sido apresentados motivos para descaracterização do grupo econômico indicado.

Ademais, não compete ao auditor fiscal agir de forma discricionária no exercício de suas atribuições. Desta forma, em constatando a falta de recolhimento, face a ocorrência do fato gerador, cumpra-se lavrar de imediato a notificação fiscal de lançamento de débito 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, apesar de os fatos geradores encontrarem-se descritos em apenas 4 competências, conforme dito anteriormente, fez-se imprescindível a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal, prestasse esclarecimentos, quanto as alegações apresentadas pela recorrente na esfera recursal de que os valores pagos referiam-se a PLR distribuído a diretores empregados, bem como, que no ano de 2003, os valores provisionados a conta de despesas não foram pagos.

Assim, para a correta apreciação, importante apreciar os argumentos a luz dos esclarecimentos prestados.

RELAÇÃO APRESENTADA PELA EMPRESA EM CONFRONTO COM OS VALORES APURADOS NA CONTABILIDADE.

A primeira questão de mérito a ser apreciada diz respeito a alegação da empresa que a conta “participação a Administradores” representa os valores pagos aos administradores empregados, sendo que ditos valores não constituiriam salário de contribuição, posto que representam valores pago a título de Participação nos Lucros e Resultados

Nesse sentido, suficiente as informações prestadas pela autoridade fiscal, ao esclarecer que a lista mencionada não se refere a diretores empregados, esclarecendo inclusive que não houve no período, lançamento de contribuição pelo pagamento de PLR em desconformidade com a lei.

Assim, frisa a informação trazida pela autoridade fiscal:

1. Identificar se a relação apresentada às fls. 1639, como se fosse segurado empregado – diretor, poderia representar os valores lançados no lançamento em questão?

Os valores lançados por esta fiscalização não são os valores apresentados pela empresa na planilha denominada "Demonstrativo do PLR dos diretores da CBB", folhas 1639, pois este demonstrativo apresenta uma relação de nomes de pessoas que são segurados empregados. A conta contábil 34500002 — PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, como a própria denominação revela, refere-se a pagamentos efetuados aos ADMINISTRADORES, ou seja aos diretores não empregados. A relação dos diretores (administradores), conforme arquivos digitais apresentados pela empresa, no período fiscalizado, são os relacionados na folha XX.

2. Manifestação sobre os diversos demonstrativos de pagamento, descrevendo a distribuição dos lucros por empregado, indicando, novamente tratar-se de pagamentos a diretores empregados.

R: Conforme item anterior trata-se de documentos relativos a segurados empregados, e não foram objetos do presente levantamento.

3. Esclarecimentos acerca das contas indicadas pela recorrente que demonstram o pagamento de bônus nos meses 03/2002 e 03/2003, possivelmente em relação aos diretores empregados — conta 21310001, identificando qual seria a conta de contra-partida.

R: Conforme anexo "PARAMETRIZAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO", juntado as folhas 2099 a 2118, extraído de arquivo digital apresentado pela empresa durante o procedimento fiscal, verifica-se que a conta 21310001 não foi utilizada para a contabilização da folha de pagamento. Entendemos que os valores escriturados na referida conta, conforme demonstrativo, não se referem a pagamentos efetuados a segurados empregados, pois os mesmos deveriam constar das folhas de pagamento e contabilizados conforme as regras da parametrização apresentada, tal fato pode ser confirmado verificando, no anexo "PARAMETRIZAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO", que a conta 31040001 — HONORARIOS DIRETORIA, tem como contra-partida a conta 21200004 — HONORARIOS A PAGAR, e não a conta 21310001 — PARTICIPAÇÃO DIRETORIA.

4 - Durante o procedimento foram lavradas NFLD em relação à participação nos lucros de outros segurados da empresa, sejam empregados ou diretores empregados. Caso positivo, quais as contas que embasaram o lançamento?

R: Não houve levantamento de Participação nos lucros pagos aos segurados empregados.

Quanto aos esclarecimentos prestados, fica dirimida a dúvida suscitada pelo recorrente de que poderia existir duplicidade de lançamento, sendo que os lançamentos poderiam referir-se a PLR paga aos segurados empregados. Conforme descrito pela autoridade fiscal, ainda no relatório e informações posteriores, o recorrente, mesmo intimado para tanto não apresentou a lista de beneficiários da conta que ensejou o lançamento em questão. Senão vejamos trecho do relatório:

O lançamento compreende as seguintes competências 12/2001, 12/2002, 12/2003 e 12/2004, sendo que os fatos geradores incluídos nesta NFLD foram apurados por meio dos registros contábeis lançados à conta 34500002 – PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, nos exercícios 2001 a 2004, que contabilizavam as remunerações creditas aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados) a título de participação nos lucros.

Destaca, ainda, a autoridade fiscal em seu relatório que a empresa durante o procedimento fiscal foi intimada a apresentar a relação dos diretores beneficiados pelo respectivo pagamento, coisa que não o fez.

Em razão da falta foi lavrado o competente auto de infração. Uma vez não esclarecida por parte da empresa a destinação dos valores a débito da conta de despesa – 34500002 – PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES, entendeu a fiscalização tratar-se de remuneração paga a administradores não empregados, portanto sujeito a tributação.

Relevante, destacar que a mera alegação não desconstitui o lançamento. Ao não apresentar a listagem indicando os beneficiários do pagamento da conta que ensejou o lançamento, acabou o recorrente por inverter o ônus da prova, para que comprove a inocorrência dos pagamentos, ou mesmo que os mesmos foram pagos aos empregados na forma da legislação pertinente. Caberia a recorrente, demonstrar pontualmente, cada um dos pagamentos, seus destinatários, a contrapartida a conta Participação dos Administradores e caso se tratassem de empregados, os termos do cumprimento da lei para excluir ditos valores da base de cálculo de contribuições, ou seja preenchimento dos requisitos da lei 10.101/2000.

Conforme dito anteriormente, simplesmente alegar, sem provas, não desconstitui a NFLD. Assumi a empresa o ônus, quando não cumpriu as intimações do fisco para apresentar documentos e prestar esclarecimentos.

Outra questão abordada na diligência, diz respeito a alegação de mera conta de provisão, senão vejamos: *Outro ponto que merece ser reapreciado pela autoridade notificante é o fato de que a empresa alega que para o exercício de 2003, não houve o atingimento de metas e portanto a provisão realizada acabou sendo revertida, tendo a correspondente conta sido zerada. Se tal fato é verdade, quais foram os beneficiários do pagamento de bonificação lançado em 28/03/2003. Neste caso, quem são os beneficiários?*

R: O levantamento efetuado não diz respeito ao atingimento de metas, pois não se trata de PLR (sujeito a avaliação e cumprimento de metas) pago a segurados empregados, mas sim de valores pagos a diretores não empregados sem a identificação dos beneficiários. Com relação ao valor debitado em 12/2003 (regime de competência) na conta de Despesa — 3450002-Participação dos Administradores, não se observa qualquer estorno ou "reversão", parcial ou total no ano de 2003, que para tanto, deveria ser um lançamento inverso ao da provisão (Exemplo = C — 34500002 D — 2130001), entretanto o valor da despesa (conta 34500002) permanece até o encerramento do ano e foi transferido para resultado do exercício, com o valor de R\$4.802.697,22. Embora declare ter havido o lançamento de uma "reversão" no valor de R\$9.609.823,44 em 31/12/2003 na • conta 21310001 — Participação Diretoria, este valor não foi a crédito da conta 3450002-Participação dos Administradores, fosse esta a intenção da empresa. Não é possível se precisar qual a contrapartida do valor de R\$9.609.823,44 pelos elementos apresentados. Através dos documentos apresentados não é possível também identificar os beneficiários dos lançamentos efetuados em 28/03/2003 (R\$13.776.176,70).

A alegação de que os valores não se concretizaram também restou afastada pela autoridade fiscal, quando da diligência.

6. Com relação às competências consideradas pela auditoria, para o lançamento das contribuições — conta 34500002, gostaria de esclarecimentos acerca do porque a fiscalização considerou a competência dezembro como ocorrência dos fatos geradores, indicando a contra-partida dos lançamentos Valor de • Provisão.

R: Foi considerada a competência de Dezembro como ocorrência dos fatos geradores, porque devido ao número considerável de ajustes e estornos, ver razão da conta 3450.0002, juntado às fls.2097 e 2098, bem como da incapacidade da empresa em apresentar os documentos comprobatórios dos lançamentos efetuados, impossibilitando a identificação da origem dos lançamentos e da base de calculo mensal. O valor considerado reflete o valor final da despesa que foi transferido para resultado do exercício. Apesar da não concordância dessa fiscalização, tendo em vista que a empresa não demonstrou corretamente a movimentação contábil, a contrapartida da conta 3450.0002 — Participação dos Administradores é a conta 2131.0001 — Participação da Diretoria, conforme indicado pelo Sr. Leo Pasqualine Filho, contador da empresa, às fls. 1251.

Assim como abordado acima, esclareceu a autoridade fiscal, quando do cumprimento da diligência, que os argumentos trazidos pelo recorrente em seu recurso não batem com os lançamentos verificados durante o procedimento fiscal. Assim, face os argumentos expostos e da análise dos documentos apresentados pelo auditor e pelo recorrente, realmente não há qualquer demonstração de reversão do valores lançados à conta de despesa,

razão porque agiu corretamente a autoridade fiscal ao lançar dito valores, presumindo-se a ocorrência do fato gerador e indicando a base de cálculo. Vale lembrar novamente, que assumiu o recorrente o ônus, quando durante o procedimento fiscal, não esclareceu os beneficiários e os lançamentos contábeis realizados. Note-se que mesmo em seu recurso, alega o recorrente tratar-se de provisão, mas não buscou demonstrar (comprovando) passo a passo que os pagamentos não foram realizados, o que poderia reverter, ou mesmo esclarecer como se deram ditos pagamentos.

Conforme alegado pelo recorrente, que o correto lançamento seria na conta de despesas e não de ser Despesas Antecipadas na conta de ativo circulante, conforme descrito pelo auditor nos art. 187 da Lei 6404/76, entendo que a empresa deveria comprovar as reversões e que os pagamentos não ocorreram. Note-se que no próprio recurso o recorrente reconhece o pagamento, quando descreve tratar-se de pagamentos a segurados empregados, o que também restou afastado pela autoridade fiscal. Ou seja, primeiro a empresa alega tratar-se de pagamento a empregados e posteriormente que os mesmos não foram realizados?

Ao contrário do argumento trazido pelo recorrente, de que o lançamento, como realizado, descreve fato gerador fictício, a contabilização de uma despesa, nada mais é, do que o reconhecimento de um pagamento, que embora, possa não se concretizar, caracteriza em princípio salário de contribuição. Assim, como já batido anteriormente, neste caso, competiria a empresa a demonstração da não concretização da despesa, por meio de sua reversão. Novamente friso, pelos documentos apresentados não demonstra o recorrente a reversão das ditas despesas.

Possuía o recorrente todos os meios possíveis para demonstrar que o auditor equivocou-se, posto que possui os documentos e o detalhamento dos valores lançados. Não há aqui que se falar, que não houve tempo hábil, pois mesmo depois do lançamento, várias foram as oportunidades para manifestação, e é claro demonstração de suas alegações. Até mesmo quanto a alegação de reversão, não consegui o recorrente demonstrar do que se tratava a reversão realizada pela empresa.

Por fim, apenas no intuito de enfrentar os pontos trazidos pelo recorrente de que os pagamentos descritos por caracterizarem-se PLR, já estariam . por si só afastados do conceito de salário de contribuição, trago meu entendimento acerca da lei 10.101:

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 n° 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 n° 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 aos administradores”.

Não se pode elastecer 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.

JUROS SELIC

Com relação à cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei n.º 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela autarquia previdenciária:

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial n.º 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em excesso de cobrança de juros, estando os valores descritos na NFLD, em consonância com o prescrito na legislação previdenciária.

Nesse sentido, dispõe a Súmula n.º 03, do CARF:

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais

EXCLUSÃO DOS CORRESPONSÁVEIS

Por fim, quanto a exclusão dos corresponsáveis, deve-se esclarecer ao recorrente que se trata do julgamento de AI pelo descumprimento de obrigações PRINCIPAL, em sendo assim a autuada é a empresa, que é o sujeito passivo da obrigação tributária e não seus sócios. Esses, por serem os representantes legais do sujeito passivo, constam da relação de Corresponsáveis – CORESP, consoante determinação contida no art. 660, da IN 03/2005, vigente à época da lavratura do Auto, qual seja:

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

X - Relação de Co-Responsáveis (CORESP), que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

Entendo que a fiscalização previdenciária não atribui responsabilidade direta aos sócios, pelo contrário, apenas elencou no relatório fiscal, quais seriam os responsáveis legais da empresa para efeitos cadastrais. Se assim não o fosse, estaríamos falando de uma empresa - pessoa jurídica, com capacidade de pensar e agir, e até onde conheço as decisões de administrar e gerir os empreendimentos partem de seus sócios e diretores. Dessa forma, entendo desnecessária a apreciação do questionamento.

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.

Assim, a fiscalização seguiu o trâmite correto, sendo que as alegações da recorrente em sua totalidade foram incapazes de desconstituir o lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para rejeitar as preliminares para afastar o grupo econômico e no mérito NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira