



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo n°** 35301.011497/2007-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-010.679 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 2 de dezembro de 2021  
**Recorrente** TRANSPORTES AMIGOS UNIDOS S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2002 a 31/12/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. PAGAMENTO EM DESACORDO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a Lei 10.101/2000 integra o salário-de-contribuição para fins de incidência de contribuição previdenciária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.

O Relatório de Representantes Legais - REPLEG não atribui responsabilidade tributária aos dirigentes nele identificados, pois sua finalidade é meramente cadastral, consistente em enumerar os representantes legais e seus respectivos períodos de atuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira, Denny Medeiros da Silveira, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Márcio Augusto Sekeff Sallem e Renata Toratti Cassini.

**Relatório**

Por bem descrever os fatos ocorridos até a decisão de primeira instância, transcreveremos o relatório constante do Acórdão n° 12-21.569, da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I/RJ, fls. 208 a 218:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD (n.º 37.076.635-0) na qual são exigidas contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social, correspondentes às rubricas empresa, segurados e financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (SAT), bem como contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros).

2. Segundo o Relatório Fiscal de fis. 20/23, constituem fatos geradores das contribuições lançadas na presente NFLD as parcelas auferidas pelos segurados empregados da notificada a título de participação nos lucros, consideradas pela fiscalização como integrantes de suas remunerações, uma vez que os pagamentos foram realizados em desacordo com a Lei 10.101/2000, sujeitando-se, assim, a tributação, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91.

3. Nesse contexto, informa que, embora o pagamento de participação nos lucros estivesse previsto em convenções coletivas, a empresa não cumpriu os requisitos exigidos em lei, eis que deixou de elaborar programas de metas, resultados e prazos, bem como não estabeleceu índices de produtividade. Logo, trata-se de pagamento em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000.

4. O valor do presente lançamento é de R\$ 268.095,86, consolidado em 02/10/2007.

5. Notificada pessoalmente do lançamento, em 02/10/2007, a interessada apresentou impugnação de fls. 141/155, aduzindo as seguintes alegações:

5.1. preliminarmente, sustenta a ausência de pressupostos fáticos e jurídicos para imputação de corresponsabilidade aos diretores pelo pretense débito da empresa. Nesse passo, argui a nulidade do lançamento, na medida em que inexistente qualquer notificação dirigida às pessoas arroladas como corresponsáveis garantindo-lhes o direito de defesa;

5.2. argui, ainda, nulidade do lançamento por vício no Relatório Fiscal, que não alcança os requisitos de clareza e precisão;

5.3. no mérito, sustenta que a progressividade da multa moratória atenta contra o princípio constitucional da vedação de confisco. Neste sentido, requer a aplicação da multa no percentual inicial;

5.4. pondera que a participação nos lucros não tem natureza remuneratória, não incidindo sobre tal parcela as contribuições previdenciárias. Isso porque o art. 7º da CF/88, na parte que desvinculou a PLR da remuneração, é autoaplicável. Ademais, a lei 8.212/91 não poderia convolar o benefício intributável, por expressa disposição constitucional, em remuneração integrante do salário-de-contribuição, a pretexto de que preteriu esta ou aquela formalidade nela prevista.

5.5. afirma que os critérios e condições previstos nos incisos I e II do § 1º do art. 2º, da Lei n.º 10.101/00 têm caráter meramente indicativo, podendo as partes pactuar outros critérios e condições, desde que resguardadas a clareza e a objetividade. Quando muito, poderia a lei específica cominar sanções pecuniárias para a hipótese de preterição de formalidades reputadas essenciais ou relevantes, mas nem isso ela o fez, limitando-se a recomendar a utilização pelas partes interessadas de regras e critérios objetivos, tanto para definição do conteúdo material do benefício, como também para implementar as condições para sua fruição.

Ao julgar a impugnação, em 29/10/08, a 13ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I/RJ concluiu, por unanimidade de votos, pela procedência em parte do lançamento, sendo cancelado o crédito correspondente às competências de 02/2002 a 08/2002, uma vez que teriam sido atingidas pela decadência, sendo consignada a seguinte ementa no *decisum*:

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

A participação nos lucros ou resultados da empresa paga em desacordo com a Lei 10.101/2000 integra o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91.

**TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE N.º os DO STF. REVISÃO DO LANÇAMENTO.**

Com a declaração de inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/91, o prazo decadencial das contribuições previdenciárias passa a ser regido pelo Código Tributário Nacional, fato que implica a revisão imediata dos créditos em fase de cobrança administrativa.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS ADMINISTRADORES.**

O Relatório de Representantes legais - REPLEG não atribui responsabilidade tributária aos dirigentes nele identificados, pois sua finalidade é meramente cadastral, consistente em enumerar os representantes legais e seus respectivos períodos de atuação.

Cientificada da decisão de primeira instância, em 7/5/09, segundo o Aviso de Recebimento (AR) de fl. 226, a Contribuinte, por meio de seu advogado (procuração de fl. 577), interpôs o recurso voluntário de fls. 227 a 242, em 4/6/09, no qual reproduz a impugnação e pede a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN, tendo em vista as alterações trazidas pela Medida Provisória n.º 449, de 3/12/08.

É o Relatório.

**Voto**

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Relator.

**Do conhecimento**

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

**Das alegações recursais**

Considerando que a Recorrente reproduz a impugnação em seu recurso, reproduziremos no presente voto, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei 9.784<sup>1</sup>, de 29/1/99, e do art. 57, § 3º, Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9/6/15, com redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 4/6/17, as razões de decidir da decisão de primeira, com as quais concordamos:

8. Inicialmente, cumpre observar que a NFLD é clara ao indicar, tanto no relatório fiscal como no relatório denominado “Fundamentos Legais do Débito”, os atos normativos (em sentido lato) que perfazem o substrato jurídico do lançamento, razão pela qual não se vislumbra a existência dos supostos vícios ou omissões alegados pela Impugnante.

**Responsabilidade dos administradores**

9. A empresa sustenta a impossibilidade da inclusão dos diretores no polo passivo do lançamento, em face da inexistência dos pressupostos fáticos e jurídicos da atribuição de responsabilidade tributária.

10. Nesse contexto, é importante esclarecer que, ao contrário do entendimento da impugnante, o documento “Relatório de Representantes legais”, a teor do disposto no art. 660, X, da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005, na redação dada pela Instrução Normativa SRP n.º 20, de 11.01.2007, apenas [...] *lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.*

---

<sup>1</sup> Diploma que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

11. Logo, trata-se de relação meramente indicativa dos que possuem ou possuíam poder de mando/direção à época da ocorrência dos fatos geradores. Não se trata aqui da responsabilidade tributária de terceiros, prevista no art.135, III, CTN, resultante de atos praticados, pelos diretores e representantes legais da pessoa jurídica de direito privado, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, pois nestes casos há necessidade de prova dos atos ilegais praticados por eles, que poderá ocorrer em sede de execução fiscal. Como no presente caso não se está atribuindo responsabilidade tributária aos sócios, justifica-se o motivo pelo qual os mesmos não foram intimados do lançamento, não havendo, assim, nenhuma ilegalidade na sua prévia identificação.

[...]

#### **Participação nos Lucros e Resultados**

18. A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu art. 7º, XI, o direito dos trabalhadores urbanos e rurais à participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei. Nota-se que o legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

19. Segundo a lição de José Afonso da Silva, em sua obra “Aplicabilidade das normas constitucionais”, tal dispositivo é classificado como norma constitucional de eficácia limitada, e assim permaneceu até a edição da lei regulamentadora, que somente ocorreu com a Medida Provisória n.º 794, de 29/12/94. A regulamentação do exercício desse direito seguiu em várias outras Medidas Provisórias, até a conversão na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Lei n.º 10.101/2000

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritas, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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 funcional dos trabalhadores.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 1º [...]

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

20. Como pode ser observado, segundo os princípios básicos da legislação que disciplina a matéria, a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa deve:

1- ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;

2- servir como incentivo à produtividade;

3- ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições: a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, b) programa de metas, resultados e prazos pactuados; c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário e d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

21. A Lei 8.212/91, embora considere como salário-de-contribuição a remuneração auferida pelo empregado, a qualquer título, destinada a retribuir o trabalho, excluiu do montante do mesmo as verbas pagas a título de participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com lei específica.

Lei n.º 8.212/91:

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

1 - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou contrato ou ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

[...]

j - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditado de acordo com lei específica.**

22. Em síntese, conclui-se que a participação nos lucros e resultados não integra o salário-de-contribuição desde que esteja em consonância com os ditames estabelecidos pela Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

23. Estando em desacordo com a legislação supramencionada, integrará o salário de contribuição, conforme art. 214, § 10, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, *in verbis*:

Art. 214 [...]

§ 10 - **As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos**, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

24. Evidentemente, não basta a existência de acordo ou convenção coletiva disciplinando a participação nos lucros ou resultados. Um e outro são instrumentos de negociação e previsão de direitos, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, imperativamente, estabelece em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, condiciona a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação nos lucros e resultados da empresa, não tributável, devem estipular condições que se afinem aos postulados da lei, no caso, a Lei n.º 10.101/00.

25. Neste sentido, a Participação nos Lucros ou Resultados está condicionada, ainda, e principalmente, à elaboração de um plano de metas para sua implantação e posterior distribuição. Revela-se inadmissível, portanto, a instituição de valores fixos. Além de solução simplista, não atende aos objetivos da lei de que se cuida. Isto está absolutamente claro no disposto no art. 2º, parágrafo 1º, inciso II, da norma.

26. Pactuar-se valor fixo, dissociado de um programa de metas criterioso seria instituir uma bonificação ou gratificação ajustada. Seria tudo, menos participação em lucros ou resultados, que constitui parcela variável por excelência, eis que dependente do alcance de lucros ou resultados.

27. Com efeito, a elaboração de um plano de metas, com direitos e obrigações das partes envolvidas, onde as regras sejam claras e bem definidas é condição absolutamente necessária para a implementação do benefício.

28. No caso concreto, as convenções coletivas firmadas (fls. 101 a 128) limitaram-se a estabelecer, de forma incondicionada, o pagamento de um valor fixo de R\$ 120,00, devido a cada obreiro a título de participação nos lucros das empresas, a ser quitado em duas prestações, sendo uma em fevereiro e outra em agosto.

29. Não houve, portanto, a definição de qualquer critério de aferição de metas ou resultados, que condicionasse a aquisição do direito à participação nos lucros, que restaria devido ainda que a empresa tivesse prejuízo.

30. Destarte, o cotejo entre a situação fática e a legislação pertinente demonstra que os pagamentos efetuados pela empresa não apresentam os requisitos legalmente exigidos para que sejam excluídos do salário-de-contribuição.

#### **Da impropriedade do foro administrativo para apreciação de alegações de inconstitucionalidade**

31. No que tange às alegações de inconstitucionalidade dos dispositivos que disciplinam a progressividade da multa moratória prevista no art. 35 da Lei n.º 8.212/91, cumpre esclarecer que somente ao Poder Judiciário é dado exercer o controle concentrado ou difuso, de caráter repressivo, da constitucionalidade das leis, sendo inadequada a postulação de matéria dessa natureza na esfera administrativa. Tal é, também, o entendimento firmado no Parecer da Consultoria Jurídica (CJ) do então Ministério da Previdência e Assistência Social (MPAS) n.º 2.547, de 23/08/2001, aprovado pelo Ministro de Estado, nos seguintes termos:

Impossibilidade de reconhecimento e declaração, no âmbito administrativo, da inconstitucionalidade de dispositivos legais assim não declarados pelos órgãos jurisdicionais e políticos competentes, nem reconhecido pela Chefia do Poder.

32. Em consonância com o acima exposto, o art. 18 da Portaria RFB n.º 10.875, de 16 de agosto de 2007, igualmente dispõe:

**Art. 18. É vedada à autoridade julgadora afastar a aplicação, por inconstitucionalidade ou ilegalidade, de tratado, acordo internacional, lei, decreto ou ato normativo em vigor, ressalvados os casos em que:**

I - tenha sido declarada a inconstitucionalidade da norma pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em ação direta, após a publicação da decisão, ou pela via incidental, após a publicação da resolução do Senado Federal que suspender a sua execução;

II - haja decisão judicial, proferida em caso concreto, afastando a aplicação da norma, por ilegalidade ou inconstitucionalidade, cuja extensão dos efeitos jurídicos tenha sido autorizada pelo Presidente da República ou, nos termos do art. 4º do Decreto n.º 2.346, de 10 de outubro de 1997, pelo Secretário da Receita Federal do Brasil ou pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional.

(Destaque na decisão recorrida)

Quanto ao Relatório de Representantes Legais (RepLeg), não merece guarida a contestação da Recorrente. Tal relatório tem, de fato, função meramente informativa (cadastral) e não está atribuindo, às pessoas nele relacionadas, qualquer responsabilidade pelo crédito lançado, sendo nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF n.º 88, de observância obrigatória no presente julgamento, cujo enunciado transcrevemos a seguir:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos -VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade de lei tributária, destacamos que este Conselho não é competente para se pronunciar a respeito, conforme assim assentado na Súmula CARF n.º 2:

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

Por fim, esclarecemos que no momento do pagamento ou do parcelamento do débito discutido no presente processo, caso ele seja mantido ao final da discussão administrativa, será analisado o valor das multas aplicadas, tendo em vista as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941, de 27/5/09 (resultado da conversão em lei da MP n.º 449/08), e mantida a penalidade mais benéfica, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 4/12/09.

Ademais, não vemos qualquer nulidade do lançamento sob o pretexto de que a multa progressiva, prevista nos incisos do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, teria sido revogada pela Lei n.º 11.941/09, lembrando que, ao fato gerador das contribuições ora discutidas, aplica-se a legislação vigente ao seu tempo, observando-se, obviamente, a regra do art. 106 do CTN, que é o que será feito com a aplicação da portaria citada no parágrafo anterior.

### **Conclusão**

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira