



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

Processo n° 10680.011851/2007-12
Recurso n° 247.463 Voluntário
Acórdão n° **2301-01.523 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 09 de junho de 2010
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente FUNDAÇÃO FORLUMINAS DE SEGURIDADE SOLICAL - FORLUZ
Recorrida SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1999 a 30/12/2005

SALÁRIO INDIRETO - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. Considera-se pagamento, para tal fim, valores recolhidos em relação a quaisquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo, conforme jurisprudência da Segunda Turma da CSRF, precedente no Acórdão n° 9202-00.495.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

No caso em que o lançamento é de ofício, para o qual não houve pagamento antecipado do tributo, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

A-3

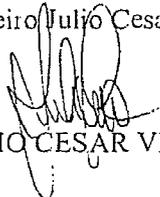
Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre o pagamento de verbas que a empresa não considerava como sendo base de cálculo da contribuição

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, vencida a relatora, em declarar a decadência de parte do período pela regra do artigo 150, §4º do CTN para provimento parcial ao recurso. Os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes, Leonardo Henrique Pires Lopes e Damiano Cordeiro de Moraes, ressaltando seus entendimentos pessoais, inclinaram-se à jurisprudência da CSRF no sentido de considerar a existência de pagamento parcial pelo total da folha de salários e não por parcela e, por unanimidade de votos, acolher a preliminar quanto à natureza da lista de responsáveis, nos termos do voto do relator e; no mérito, por unanimidade de votos, em manter os demais valores, nos termos do voto do(a) Relator(a). Apresentará voto vencedor quanto à decadência o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes.


JULIO CESAR VIEIRA GOMES – Presidente


BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Bernadete de Oliveira Barros, Leonardo Henrique Pires Lopes, Mauro José Silva, Edgar Silva Vidal (suplente), Damiano Cordeiro de Moraes e Julio Cesar Vieira Gomes (presidente). Fez sustentação oral a advogada da recorrente Dra. Adriana Valle Bechelany, OAB/MG 76881.

Relatório

Trata-se de crédito previdenciário lançado contra a empresa acima identificada, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, correspondente à parte da empresa, à destinada ao financiamento dos benefícios decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e aos terceiros.

Consta do Relatório Fiscal da NFLD (fls. 32 a 40) que o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento, aos empregados, de “Participação nos Lucros e Resultados – PLR”, em desacordo com a legislação específica

O agente notificante informa que os PLRs apresentados pela recorrente não atendem ao disposto na Lei 10.101/2000, pois não estabelecem critérios ou metas a serem cumpridas, sendo os valores previamente estabelecidos e que, em um mesmo exercício, ocorrem pagamentos em 03 ou mais parcelas.

Segundo a autoridade lançadora, os acordos prevêm a distribuição de verbas pré-fixadas, sendo uma parte distribuída de forma linear e outra proporcional ao salário base de

cada empregado, além de outra verba extraordinária, esta também de forma proporcional aos salários base dos empregados, às vezes estipuladas em quantidade de salários conforme ocorreu com o pactuado no último, independente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos resultados".

Esclarece que, mesmo não constando nos Acordos Coletivos de Trabalho, os diretores não empregados (com opção pelo FGTS) também participam da PR constando nas folhas de pagamento sob a rubrica "Honorário Extraordinário".

A notificada impugnou o débito via peça de fls. 47 a 119, e a Secretaria da Receita Previdenciária, por meio da DN nº 11.401.4/0208/2007, fls. 120 a 123, julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a notificada apresentou recurso tempestivo (fls. 130 a 149), repetindo basicamente as alegações já apresentadas na impugnação.

Preliminarmente, alega decadência do direito à cobrança das contribuições lançadas nas competências anteriores a 09/2001, com a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Ainda em preliminar, reitera que os diretores/presidentes da Recorrente são partes totalmente ilegítimas para figurar no pólo passivo da notificação fiscal pois, nos termos do art. 135 do CTN, é possível a imputação da responsabilidade referente à obrigação tributária a gerentes, diretores ou equivalentes pela prática de atos ilícitos, tornando estes solidariamente responsáveis pelos créditos tributários devidos pela pessoa jurídica, desde que esteja cabalmente demonstrado que houve excesso de poderes ou infração da lei, do contrato social ou do estatuto, o que não ocorreu no presente caso.

Assevera que a fiscalização não faz qualquer menção a atos praticados pelos diretores/presidentes da Recorrente com excesso de poderes ou com violação do estatuto da empresa, onde ocupam cargo de direção.

No mérito, transcreve o inciso XI, do art. 7º, da CF e infere que o legislador constituinte não traça qualquer limitação ao direito do trabalhador em participar dos lucros ou resultados obtidos por determinada empresa ou entidade,

Aduz que, apesar da clareza da norma constitucional, o legislador ordinário, ao tentar promover a regulamentação deste artigo 7º, XI da CF/88, foi além do que previu a Constituição, criando diversas limitações à distribuição dos lucros e determinando critérios para a sua ocorrência por meio do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Defende que a lei não poderia afastar o comando imperativo da norma constitucional, que é claro no sentido de que a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados é desvinculada da remuneração, não podendo ser alcançada por encargos incidentes sobre salários.

Sustenta que a Recorrente observou os critérios expressos no artigo 2º da Lei nº 10.101/00 para a concessão da PR, quando optou pelo caminho apontado em seu inciso II, posto que tudo o que se pagou a tal título ocorreu com amparo em acordos coletivos expressamente ajustados com a entidade sindical representante da categoria profissional.

Observa que o requisito "metas de resultado" já existe dentro das entidades fechadas de previdência complementar independentemente da concessão do PLR, estando também mais que satisfeito este benefício.

Discorre sobre as particularidades das Entidades Fechadas de Previdência complementar para demonstrar que há fixação anual de meta de rentabilidade mínima, devendo a meta atuarial ser observada pela Entidade e os investimentos por ela realizados jamais devem render menos do que a meta estabelecida.

Entende que, no caso das entidades fechadas de previdência complementar, para a satisfação dos requisitos constantes na Lei nº. 10.101/00, basta que a Entidade cumpra com o que já disposto na sua própria norma de regência e atinja, como deve ser, as metas atuariais fixadas.

Em relação ao alegamento da fiscalização de que as verbas referentes à participação dos resultados foram pagas incorretamente, ultrapassando o número mínimo de pagamentos permitidos anualmente, informa que a recorrente não efetuou mais do que dois pagamentos anuais a título de PR, porém, em algumas circunstâncias, o fez em parcelas diluídas ao longo de três ou quatro meses.

Afirma que, ao tratar da participação nos lucros e resultados, a CF faz expressa referência aos trabalhadores, porém sem fazer qualquer discriminação aos ocupantes de cargos de direção e aos demais trabalhadores não empregados, de onde se infere que restaram garantidos a estes os mesmos direitos.

Argumenta que a norma constitucional em tela é auto-aplicável e plenamente eficaz, e, como não necessita de regulamentação infraconstitucional, qualquer lei que viesse posteriormente a tratar do disposto no seu artigo 7º, inciso XI, não poderia ferir o direito já garantido, sendo que o direito dos ocupantes de cargos diretivos em perceber a participação dos resultados poderia vir a ser regulado por uma norma superveniente para tratar sobre a sua extensão, mas em hipótese alguma poderia ser banido.

Por meio do Despacho de seguimento do recurso, fl. 164, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte reporta-se à decisão recorrida, sugerindo a remessa dos autos ao Conselho de Contribuintes.

É o relatório.

Voto

Conselheira BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice para seu conhecimento.

Da análise do recurso apresentado, registro o que se segue.

A recorrente alega, preliminarmente, decadência de parte do débito, defendendo a aplicação do prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º, do CTN.

Verifica-se que a fiscalização lavrou a NFLD discutida com amparo na Lei 8.212/91 que, em seu art. 45, dispõe que o direito da Seguridade Social apurar e constituir seus

créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

No entanto, o Supremo Tribunal Federal, entendendo que apenas lei complementar pode dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, nos termos do artigo 146, III, 'b' da Constituição Federal, negou provimento por unanimidade aos Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, da Lei n. 8212/91.

Na oportunidade, foi editada a Súmula Vinculante nº 08 a respeito do tema, publicada em 20/06/2008, transcrita abaixo:

Súmula Vinculante 8 "São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário"

Cumpre ressaltar que o art. 62, da Portaria 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, veda o afastamento de aplicação ou inobservância de legislação sob fundamento de inconstitucionalidade. Porém, determina, no inciso I do § único, que o disposto no caput não se aplica a dispositivo que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal:

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

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal, ou

Portanto, em razão da declaração de inconstitucionalidade dos arts 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 pelo STF, restaram extintos os créditos cujo lançamento tenha ocorrido após o prazo decadencial e prescricional previsto nos artigos 173 e 150 do Código Tributário Nacional.

É necessário observar ainda que as súmulas aprovadas pelo STF possuem efeitos vinculantes, conforme se depreende do art. 103-A e parágrafos da Constituição Federal, que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja

controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso (g.n.) "

Da leitura do dispositivo constitucional acima, conclui-se que a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

Ademais, no termos do artigo 64-B da Lei 9.784/99, com a redação dada pela Lei 11.417/06, as autoridades administrativas devem se adequar ao entendimento do STF, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal.

"Art. 64-B. Acolhida pelo Supremo Tribunal Federal a reclamação fundada em violação de enunciado da súmula vinculante, dar-se-á ciência à autoridade prolatora e ao órgão competente para o julgamento do recurso, que deverão adequar as futuras decisões administrativas em casos semelhantes, sob pena de responsabilização pessoal nas esferas cível, administrativa e penal"

O STJ pacificou o entendimento de que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso presente, a fiscalização deixa claro que se trata de contribuição incidente sobre verba que a recorrente não considerava como base de cálculo da contribuição previdenciária, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

Art.173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A NFLD foi consolidada em 29/09/2006, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 18/10/2006, conforme AR de fl. 46.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que se operara a decadência do direito de constituição do crédito apenas para os valores lançados nas competências compreendidas entre 12/1999 a 11/2000, inclusive. Para a competência 12/2000, a contribuição é devida somente a partir de 01/2001, iniciando-se a contagem do prazo em 01/01/2002, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Portanto, para as competências 12/2000 a 12/2005, o Fisco se encontra ainda no direito de cobrar as contribuições devidas lançadas.

Assim, acato parcialmente a preliminar de decadência.

Ainda em preliminar, alega que os diretores/presidentes da Recorrente são partes totalmente ilegítimas para figurar no pólo passivo da notificação fiscal, pois a fiscalização não faz qualquer menção a atos praticados pelos diretores/presidentes da Recorrente com excesso de poderes ou com violação do estatuto da empresa, onde ocupam cargo de direção, nos termos do art. 135 do CTN.

No entanto, a inclusão do nome dos co-responsáveis é um dos requisitos necessários para a constituição do crédito e visa principalmente o sucesso de futura execução fiscal, nos termos do art. 4º da lei 6830/80.

A Relação de Co-Responsáveis, constantes dos autos, serve apenas de subsídios para que, em sendo necessária a cobrança judicial do débito, já disponha a Fazenda Pública de dados para responsabilizar quem de direito.

Contudo, o sujeito passivo que deve suporta o ônus contido na NFLD em tela é a própria empresa, sendo ela, em primeira análise, a responsável pelo crédito ora discutido, não podendo se afirmar que sejam as pessoas arroladas no relatório de co-responsáveis, neste momento, o sujeito passivo da obrigação inadimplida.

Desse modo, a indicação dos sócios e administradores no anexo denominado de CORESP nada mais representa do que documento instrutório da NFLD, previsto na legislação previdenciária, e visa, sobretudo, auxiliar na eventual responsabilização das pessoas ali indicadas, o que se admite na esfera judicial, tendo em vista o disposto no art. 13, e parágrafo único, da Lei 8.620/93, vigente à época da ocorrência do fato gerador e da lavratura da notificação:

"Art 13: O titular de firma individual e os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social

Parágrafo Único: Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente com bens pessoais ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa".

Nesse sentido, entendo que devam ser mantidos os representantes legais da recorrente no Relatório de Co-Responsáveis, parte integrante da NFLD.

No mérito, verifica-se um esforço da recorrente em tentar demonstrar que a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados é desvinculada da remuneração, não podendo ser alcançada por encargos incidentes sobre salários, conforme o disposto no art. 7º, XI, da CF, e que o legislador ordinário, ao tentar promover a regulamentação deste artigo foi além do que previu a Constituição, criando diversas limitações à distribuição dos lucros e determinando critérios para a sua ocorrência por meio do artigo 2º da Lei nº 10.101/00.

Defende que a lei não poderia afastar o comando imperativo da norma constitucional, que é claro no sentido de que a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados é desvinculada da remuneração, não podendo ser alcançada por encargos incidentes sobre salários.

Contudo, não incide contribuição social apenas sobre a Participação de Lucros e Resultados concedida nos moldes preconizados pela Constituição.

Cumpre esclarecer que, ao contrário do que afirma a recorrente, a não vinculação da participação nos lucros à remuneração não é auto aplicável, já que a Constituição Federal remeteu à lei a função de estabelecer critérios e regras para desvincular a participação nos lucros da remuneração, o que, entendo, foi feito com muita propriedade pelo legislador, ao editar a Lei 10.101/00.

Esse é também o entendimento da Consultoria Jurídica do MPS, conforme Parecer 1748/99 cujo trecho transcrevo a seguir:

6. A parcela denominada participação nos lucros é uma garantia constitucional nos termos do inciso XI do art. 7º, in verbis.

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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 (grifei)

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.

Assim, não é a simples previsão em acordo coletivo ou o pagamento de parcelas intituladas pelo empregador de PRL é que vai retirar a natureza salarial da verba em comento.

A condição de se tratar ou não de salário não está vinculada ao interesse da fonte pagadora em, com aquele pagamento, assalariar ou não seu empregado. Ou seja, não é o nome do pagamento ou a vontade da empresa em si que vai determinar sua natureza jurídica.

O que irá afastar a verba paga a título de Participação nos Lucros e Resultados da incidência tributária é a estreita observância à legislação específica que trata da matéria.

A Lei 10.101/00 estabelece os critérios para o pagamento do PRL e a Lei 8.212/91 determina que apenas não integra o salário de contribuição a participação nos lucros paga de acordo com o estabelecido na lei específica.

Vale ressaltar que a observância ao ordenamento jurídico infraconstitucional, em especial as disposições legais inseridas na Lei 8.212/91, não agride as garantias constitucionais previstas no art. 7º, da Constituição Federal, vez que se encontra insculpida, em toda a Constituição, o respeito ao princípio da legalidade.

Da mesma forma, o pactuado em convenções coletivas somente repercute na esfera da relação de emprego, não atingindo terceiros estranhos à relação laboral, entre os quais, a Previdência Social. Nesse sentido, nos ensina Adriana Hilgenberg de Araújo (Direito do trabalho e direito processual do trabalho: temas atuais, Editoria Juruá, p 55 e 56) : “ *Como visto, as convenções e acordos coletivos são fontes do Direito do Trabalho, cujas cláusulas serão aplicadas a todos os pertencentes a uma determinada categoria ou empresa (no caso dos acordos) As cláusulas, tanto as obrigatórias (CLT artigo 616), facultativas, obrigatórias ou normativas, devem respeitar o ordenamento legal, não podendo ferir preceitos, sejam eles constitucionais ou infraconstitucionais, salvo expressa autorização.* ” (grifei).

Portanto, para não integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, o pagamento a título de PLR deve seguir o que determina a Lei 10.101/00:

No caso presente impõe verificar se, no pagamento das parcelas a título de Participação nos Resultados pela empresa notificada, foram observados os critérios e regras estabelecidos pela Lei 10.101/00.

A fiscalização entendeu que os PLR apresentados pela recorrente não atendem o disposto na Lei 10.101/00.

O referido dispositivo legal estabelece que:

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

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. (grifei)

Assim, para que seja isenta de contribuições previdenciárias, o programa de PLR da empresa deveria estabelecer regras claras e objetivas, impondo critérios e condições para que o segurado empregado faça jus ao recebimento do pagamento.

Segundo a autoridade lançadora, os acordos prevêm a distribuição de verbas pré-fixadas, sendo uma parte distribuída de forma linear e outra proporcional ao salário base de cada empregado, além de outra verba extraordinária, esta também de forma proporcional aos salários base dos empregados, às vezes estipuladas em quantidade de salários conforme ocorreu com o pactuado no último acordo, independente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos resultados".

De fato, pelas cláusulas transcritas no Relatório Fiscal observa-se que os Acordos Coletivos firmados pela empresa não estabelecem metas ou critérios de aferição.

Portanto, as Convenções Coletivas apresentadas demonstram que o programa de PLR da empresa não estabelece regras claras e objetivas, contrariando o disposto no artigo 2º, da Lei 10.101/00.

E ao não estabelecer previamente as regras para a concessão da PLR, a recorrente descumpriu os ditames da Lei que trata da matéria, não fazendo jus, portanto, à isenção previdenciária prevista na Lei 8.212/91.

Esse também é o entendimento da ministra Eliana Calmon, do STJ, que se manifestou no sentido de que, para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a questão.

Para a ministra, ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

Segundo afirma a autoridade julgadora de primeira instância, e não negado pela recorrente em sua peça recursal, os acordos apresentados contemplam ainda outras participações, denominadas "distribuição adicional e complementar" ou "participação extraordinária pelos resultados" que correspondem a percentuais do salário base dos empregados, com a garantia de um valor mínimo para cada um também pagas sem o estabelecimento de metas.

7

Com relação ao argumento de que o requisito "metas de resultado" já existe dentro das entidades fechadas de previdência complementar independentemente da concessão do PLR, pois há fixação anual de meta de rentabilidade mínima, cumpre esclarecer que a meta a que se refere a Lei 10.101 é aquela que deve constar, de forma clara e objetiva, nos Programas de Participação nos Lucros e Resultados da Empresa, previstos nos instrumentos de negociação entre empregados e empregadores, e não as metas da empresa na condição de entidade de previdência complementar.

A notificada entende que a Constituição Federal, ao tratar da participação nos lucros e resultados, faz expressa referência aos trabalhadores sem fazer qualquer discriminação aos ocupantes de cargos de direção e aos demais trabalhadores não empregados, de onde se infere que restaram garantidos a estes os mesmos direitos.

Porém, como já exposto acima, a CF remeteu à Lei a função de definir o que seria a Participação nos Lucros ou Resultados, o que foi feito pelo legislador ordinário, ao editar a Lei 10101/00, que deixa claro que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus **empregados**.

Conforme bem esclarecido pela fiscalização, a lei que regula a participação nos lucros a administradores (diretores) é a Lei nº 6.404/76, de 15/12/1976, que prevê a participação somente nos lucros, não havendo previsão de participação nos resultados.

Portanto, ao constatar o pagamento de PLR em desacordo com a Lei 10.101/2000, a fiscalização, a quem compete o lançamento, lavrou corretamente a NFLD, em observância aos ditames legais.

Nesse sentido,

Considerando tudo o mais que dos autos consta.

VOTO no sentido de **CONHECER DO RECURSO**, para, no mérito, **DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL**, no sentido acatar parcialmente a preliminar de decadência, para excluir do débito os valores lançados nas competências compreendidas entre 12/1999 a 11/2000, inclusive, nos termos do art. 173 do CTN.

É como voto.



BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro JULIO CESAR VIEIRA GOMES, Redator designado – voto vencedor somente na preliminar de decadência.

No presente julgamento, decidiu-se pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN, uma vez que comprovados pagamentos parciais de contribuições previdenciárias. A divergência entre os conselheiros reside no que se entende por pagamento parcial. A base de cálculo das contribuições previdenciárias é composta de várias rubricas de natureza salarial,

dentre as quais gratificações, adicionais e outras parcelas, umas reconhecidas pelo contribuinte como incidentes, para as quais ele efetua o pagamento do tributo, outras não. A questão é saber se para estas últimas, justamente as que foram lançadas pela fiscalização, deve existir algum pagamento ou bastaria pagamento em relação às demais parcelas, reconhecidas e para as quais efetuiu o devido recolhimento de contribuições previdenciárias?

Sempre entendi, conforme a transcrição abaixo, que se homologa pagamento e quando este é parcial à homologação se segue a cobrança da diferença. Homologa-se apenas o que foi pago. Para essas parcelas não reconhecidas, não declaradas, sem pagamento de contribuição, não há o que se homologar. Aproveitando outra tese sobre a decadência, pode dizer que para elas não houve nenhuma **atividade** do contribuinte. Cada parcela remuneratória é um fato gerador. A regra-matriz, portanto, não é a folha de salários, dentro da qual são listadas as parcelas incidentes, mas cada uma delas que, por força do contrato de trabalho ou da legislação trabalhista, é oferecida aos segurados, seja direta ou indiretamente, *in natura*. Segue transcrição do voto:

Quanto à decadência, o ilustre relator apresentou seu entendimento quanto à aplicação do disposto no artigo 173, Parágrafo único do Código Tributário Nacional, não tendo sido em relação a este fundamento acompanhado pelos demais Conselheiros da Câmara. A plena maioria, seis dos Conselheiros, reconheceu que deveria ser aplicado o artigo 173, I do Código Tributário Nacional por falta de pagamento parcial das contribuições, que também é o entendimento agasalhado pela Ilustre Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, Parecer PGFN nº 1.617, de 01/08/2008.

A regra no Parágrafo único do artigo 173, abaixo transcrita, apenas antecipa o termo a quo para contagem do prazo decadencial quando a Fazenda Pública manifesta ao sujeito passivo a adoção de alguma medida preparatória, o que não ocorreu na presente caso sob exame, nunca o posterga. Neste caso, antes do exercício seguinte já se iniciou o prazo decadencial. A lógica é que tendo devidamente notificado o sujeito passivo dessa medida indispensável, manifestou-se a Fazenda Pública que tem conhecimento da ocorrência dos fatos geradores e da existência de diferenças de pagamento. E, assim, a partir de então se iniciou o prazo para a constituição do crédito, verbis.

Art 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado,

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento

Tratando-se de tributo sujeito à homologação e não tendo havido pagamento parcial pelo sujeito passivo e, ainda, por

parte do Fisco não ter havido medida preparatória indispensável ao lançamento, a regra aplicável é a prevista no artigo 173, inciso I do Código Tributário Nacional. Medida preparatória não se confunde com formalização do início do procedimento fiscal que se dá através de Mandado de Procedimento Fiscal. Com este, não se prepara o lançamento, mas sim deflagra-se o procedimento fiscal que, ao final, não necessariamente resultará em lançamento.

Em razão do exposto, voto pela aplicação do artigo 173, I do CTN e pela exclusão da multa de mora incidente durante o período em que vigia a medida judicial favorável ao sujeito passivo, devendo ser provido em parte o recurso.

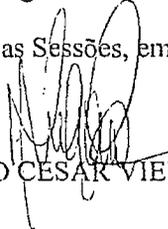
No entanto, a Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na sessão de 09/03/2010 proferiu o Acórdão nº 9202-00.495, com 9 votos contra 1, no sentido de que se considera pagamento, para tal fim, valores recolhidos em relação a quaisquer das rubricas que compõem a base de cálculo do tributo. A partir de então, ao menos até que novos argumentos sejam trazidos, a fim de atender ao preceito constitucional da duração razoável do processo, inclinei-me a tal entendimento. Segue transcrição de trecho do voto da lavra do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira:

Na hipótese dos autos, porém, despidiendas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela existência de antecipação de pagamento, por trata-se de salário indireto, portanto, diferenças de contribuições, uma vez que a contribuinte promoveu o recolhimento das contribuições incidentes sobre a remuneração reconhecida (salário normal), fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro. Não bastasse isso, constata-se do item 4.2 do Relatório Fiscal, às fls. 76, a informação de valores que foram deduzidos quando da constituição do crédito previdenciários, confirmando a ocorrência de antecipação de pagamento

Assim, ocorrendo a comprovação de recolhimentos, concordam os Conselheiros desta Colenda Câmara, à sua unanimidade, pela aplicação do artigo 150, § 4º, do CTN, uns pela natureza do tributo outros pela antecipação de pagamento, devendo ser acolhido o pleito da contribuinte para restabelecer a ordem nesse sentido.

Em razão do exposto, voto pela aplicação do artigo 150, §4º do CTN, já que o contribuinte realizou pagamento parcial de contribuições previdenciárias.

Sala das Sessões, em 09 de junho de 2010


JULIO CÉSAR VIEIRA GOMES - Redator designado.