



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

Processo nº 11065.003721/2007-18
Recurso nº 259.279 Voluntário
Acórdão nº 2301-02.077 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Recorrentes PAQUETÁ CALÇADOS LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/05/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS. DISCUSSÃO DO *DIES A QUO* NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O *dies a quo* do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de lançamento por homologação. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, não existem pagamentos em relação aos fatos geradores lançados, o que impõe a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO POR MEIO DE COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. INAPLICABILIDADE DO LIMITE TEMPORAL DO ART. 614 DA CLT.

Quando as partes optarem pela negociação por meio de comissão por elas escolhida como procedimento para negociar a Participação nos Lucros ou Resultados, a validade temporal do acordo não se submete ao limite previsto no art. 614 da CLT.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NEGOCIAÇÃO POR MEIO DE COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES. NECESSIDADE DE PRESENÇA DE REPRESENTANTE SINDICAL NO MOMENTO DAS NEGOCIAÇÕES.

Quando as partes optarem pela negociação por meio de comissão por elas escolhida como procedimento para negociar a Participação nos Lucros ou Resultados, deve ser assegurado que haja participação do representante sindical durante as tratativas, em conformidade com o art. 2º, inciso I da Lei 10.101/2000 e como forma de contribuir para que a finalidade de melhoria das relações entre capital e trabalho seja atingida.

CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DO SAT E DO RAT.

É legítimo o estabelecimento, por Decreto, do grau de risco, com base na atividade preponderante da empresa. Considera-se preponderante a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Recurso de Ofício Negado.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir - devido a regra decadencial expressa no I, Art. 173 do CTN - as contribuições apuradas até 12/2000, anteriores a 01/2001, nos termos do voto do Redator(a) designado(a). Vencidos os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram para aplicar a regra expressa no § 4º, Art. 150 do CTN; b) em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Redator(a) designado(a), nas questões referentes à Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e no SAT. Vencidos Os Conselheiros Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Corrêa e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao recurso. Redator designado: Mauro José Silva.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Damião Cordeiro de Moraes - Relator.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva- Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Oliveira (Presidente), Damião Cordeiro de Moraes (Vice-Presidente), Bernadete de Oliveira Barros, Mauro José Silva, Leonardo Henrique Pires Lopes, Wilson Antônio de Souza Correa.

Relatório

1. Trata-se de recurso voluntário e de ofício, interpostos pela empresa PAQUETÁ CALÇADOS LTDA e FAZENDA NACIONAL, respectivamente, em face da decisão da 8ª Turma da DRJ/POA que julgou parcialmente procedente o lançamento de débito contra o contribuinte em decorrência do não recolhimento de contribuições previdenciárias a Seguridade Social e as destinadas a Terceiros referentes às parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados – PLR, no período de 01/1996 a 5/2005.

2. Segundo o relatório fiscal, a empresa matriz e suas filiais, inscritas sob o Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ nº 01.084.522/0001-81, foram notificadas tendo em vista a ausência de repasse dos seguintes tributos:

“Previdência Social e referem-se a:

- *Contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados;*
- *Contribuições da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.*

Outras Entidades e Fundos (INCRA 0,2% e SEBRAE 0,6%) e referem-se a:

- *Contribuições da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados.*
- *O Contribuinte em relação aos seus estabelecimentos industriais (fábricas) possui convênio com o SENAI, SESI e FNDE, portanto, o percentual de terceiros é de 0,8%.” (fl. 410/411)*

3. De acordo com os autos “o contribuinte estava inscrito no CNPJ 97.275.804/0001-35 sob a razão social de Paquetá Calçados Ltda, em 15/03/1999 o mesmo foi incorporado pelo CNPJ 01.084.522/0001-81 sob a razão social de Disport do Brasil Ltda, conforme instrumento de reti-ratificação de alteração de contrato social de Disport do Brasil Ltda em anexo.” Com efeito, o fisco procedeu o lançamento conforme artigo 132 do CTN relativo aos “fatos geradores constantes da N.F.L.D - Notificação Fiscal de Lançamento de Débito nos CNPJs da Incorporadora.” (fl. 412)

4. A empresa apresentou impugnação juntando aos autos diversos documentos (fls. 491/606), os quais foram analisados pela autoridade competente que emitiu a seguinte informação:

“1. Analisando os documentos em questão, apresentados pela notificada somente agora em sede de impugnação administrativa, concluímos que o conteúdo dos mesmos permite afirmar tratar-se de instrumentos de negociação coletiva. Frisamos, não são nem acordos, nem convenções no formato especificado pela legislação trabalhista.

2. Sendo apenas instrumentos de negociação coletiva, mais especificamente atas contendo as regras do PLR acordadas entre representantes da empresa e

representantes dos segurados empregados, entendemos não haver prazo de vigência para tais instrumentos.

3. Desta forma, concluímos que a apresentação dos documentos referidos, vem provar, nesta instância, o cumprimento da legislação exigida para concessão de PLR, especificamente com relação ao presente débito.” (fl. 613)

5. Após os esclarecimentos prestados na diligência fiscal, o contribuinte apresentou manifestação (fls. 639/643) na qual reiterou a insubsistência da notificação fiscal sob a alegação de que restou comprovada a existência do programa de PLR durante todo o período do lançamento.

6. A ementa do acórdão 10-16.344, ora recorrido, restou vazada nos seguintes termos:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/05/2005

NFLD nº 35.773.695-8

Não cabe na instância administrativa discussão sobre a constitucionalidade das leis.

O pagamento de participação nos lucros aos empregados em desacordo com a lei específica integra o salário-de-contribuição.

Lançamento Procedente em Parte” (fl.795)

7. O contribuinte, em suas razões recursais, trouxe, por sua vez, os seguintes argumentos para combater a decisão vergastada:

- a) em sede preliminar, alega decadência parcial das contribuições previdenciárias conforme artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional;
- b) no mérito, pleiteia o reconhecimento da existência de instrumentos de negociação com prazo de vigência indeterminado, pois não há limite legal estabelecendo de forma diversa;
- c) defende a validade retroativa do instrumento de negociação formalizado em 12.12.1997;
- d) por fim, afirma ser desnecessário o arquivamento do acordo na entidade sindical.

8. Logo em seguida, os autos foram encaminhados para este Conselho para análise dos recursos de ofício e voluntário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes

DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1. Conheço dos recursos de ofício e voluntário, uma vez que atendem aos pressupostos de admissibilidade.

DO RECURSO DE OFÍCIO

2. Conforme relatório fiscal, o lançamento se deu em razão de o contribuinte não ter recolhido as contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros nas competências 01/1996 a 05/2005, posto que efetuadas em desacordo com a legislação vigente a época.

3. A seu turno, a decisão vergastada, contrariamente ao procedimento adotado pela autoridade competente, firmou posição no sentido de que a empresa cumpriu com as exigências legais em determinados estabelecimentos, conforme transcrição abaixo:

“Assim, entendo que o sujeito passivo comprovou o cumprimento das exigências legais para os estabelecimentos localizados na base territorial do Sindicato de Sapiiranga para o período de 01 a 12/1996 e 01/1998 a 05/2005, quando foi encerrado o aludido programa. Entretanto, entendo que, por restar descumpridas as exigências legais, ficou descoberto o período de 01 a 12/1997 para os estabelecimentos da empresa da base territorial do Sindicato de Sapiiranga, bem como todo o período de 01/1996 a 05/2005 para os demais estabelecimentos da empresa situados fora da base territorial do referido sindicato (Sindicato de Sapiiranga).

Portanto, os auditores fiscais notificantes equivocaram-se ao afirmar, no resultado da diligência realizada, que os documentos apresentados em fase de defesa provam o cumprimento da legislação exigida para concessão do PLR em relação ao débito. Constatado que estes documentos demonstram o cumprimento das exigências, além daquelas já reconhecidas quando da lavratura do lançamento, apenas para os estabelecimentos da base territorial do Sindicato de Sapiiranga no período de 01/2000 a 05/2005. Para elidir todo o crédito, seria necessário que o PLR tivesse sido acordado para todo o período do lançamento e tivesse sido arquivado nas entidades sindicais dos trabalhadores de todas as bases territoriais cujas filiais tiveram valores levantados, o que não ocorreu conforme explico a seguir.”

4. Desta forma, conclui o julgador de primeira instância que “ficou descoberto o período de 01 a 12/1997 para os estabelecimentos da empresa da base territorial do Sindicato de Sapiiranga, bem como todo o período de 01/1996 a 05/2005 para os demais estabelecimentos da empresa situados fora da base territorial do referido sindicato (Sindicato de Sapiiranga).”

5. Pois bem, analisando os autos, entendo que a decisão de primeira instância, ao julgar procedente em parte o lançamento fiscal, agiu corretamente ao retificar o débito afastando a exigência do recolhimento do tributo no período 01 a 12/1996 e 01/1998 a 05/2005 relativo à base territorial do Sindicato de Sapiiranga em face dos documentos acostados aos

autos que comprovam a instituição de programa de PLR em conformidade com a legislação vigente.

6. Feitas essas breves considerações, nego provimento ao recurso de ofício da Fazenda Nacional para manter a retificação do débito nos termos da decisão ora recorrida.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

7. No que se refere às matérias trazidas no bojo do recurso voluntário pelo contribuinte, passo a apreciar, preliminarmente, a questão da decadência de determinadas parcelas lançadas, segundo exposição abaixo.

DA DECADÊNCIA

8. De acordo com a alegação da empresa recorrente, o prazo decadencial para o fisco constituir o crédito tributário é de cinco anos nos termos do artigo 173, inciso I, do CTN, sendo assim, defende a extinção do débito constituído no período de janeiro de 1996 a dezembro de 2000.

9. E sobre esse tema, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade de votos, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08, nos seguintes termos:

“Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

10. Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentados pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, **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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.”

11. Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

12. Afastado por inconstitucionalidade o artigo 45 da Lei nº 8.212/91, resta verificar qual regra de decadência prevista no Código Tributário Nacional - CTN se aplica ao caso concreto.

13. Compulsando os autos, constata-se no Discriminativo Analítico de Débito – DAD que houve o recolhimento de parte das contribuições sociais previdenciárias, considerada a totalidade da folha de salário da empresa, já que o próprio relatório fiscal frisa que o lançamento se deu apenas em razão do pagamento equivocado a título de PLR. Sendo assim, há que se observar o disposto no artigo 150, §4º, do CTN.

14. Desta forma, tendo sido cientificada a recorrente do lançamento fiscal em 05/06/2006 referente às contribuições do período de 01/01/1996 a 31/05/2005, ficam alcançadas pela decadência quinquenal as competências 01/1996 a 04/2001, restando mantidas as competências 05/2001 a 05/2005.

15. Em razão do exposto, acato a preliminar de decadência para dar provimento ao recurso voluntário interposto, decotando do lançamento as competências 01/1996 a 12/2000, inclusive o décimo terceiro.

16. E considerando que há saldo remanescente, passo agora a análise da questão de fundo.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

17. A controvérsia central dos autos restringe-se à incidência de contribuições previdenciárias devidas a Seguridade Social e as destinadas a Terceiros sobre valores pagos aos segurados empregados da ora recorrente, a título de PLR.

18. Compulsando os autos, transcrevo trecho do acórdão recorrido que detalha minuciosamente os fatos geradores do lançamento de forma esquemática para melhor visualização das competências passíveis de cobrança:

“Resumidamente, a análise do cumprimento da legislação da documentação relativa ao pagamento da participação dos empregados nos lucros da empresa pode ser visto da seguinte forma:

a) Para os empregados da base territorial do Sindicato de Sapiiranga,

a.1) De 01.01.1996 a 31.12.1996 e de 01.01.1998 a 31.12.1999 — o cumprimento da legislação já havia sido reconhecido por ocasião do lançamento;

a.2) De 01.01.2000 a 31.05.2005 — houve o cumprimento da legislação haja vista o reconhecimento, na fase de defesa, da validade do prazo indeterminado da Convenção de 12.12.1997;

a.3) De 01.01.1997 a 31.12.1997 — não houve o cumprimento da legislação porque a Convenção de 12.12.1997 não pode valer para o passado e por não estar coberto por outro acordo;

b) Para os empregados das demais bases territoriais,

b.1) De 01.01.1996 a 31.05.2005 — não houve o cumprimento da legislação por não haver acordo ou por não haver prova do seu arquivamento na entidade sindical correspondente.” (fl. 802)

19. Da leitura acima, constata-se que apenas discutir-se-á as competências 01/2001 a 05/2005 referente aos empregados localizados fora da base territorial do Sindicato de Sapiiranga. Isso porque parte das competências estão decaídas (1/1996 até 04/2001) e as parcelas relativas à base de Sapiiranga (1/1996 a 05/2005) foram retiradas na decisão recorrida, tendo em vista a declaração de que “houve o cumprimento da legislação haja vista o reconhecimento, na fase de defesa, da validade do prazo indeterminado da Convenção de 12.12.1997.”

20. E conforme consignado no relatório (fls. 410/420), o fisco desconsiderou o programa de benefício oferecido pela recorrente a seus empregados configurando a natureza remuneratória das importâncias pagas como participação nos resultados, pelos seguintes motivos:

a) Base territorial do sindicato dos trabalhadores nas indústrias de curtimento de couros e peles de Estância Velha:

CNPJ	CNPJ	Cidade	Dt_Abertura	Dt_Encerra-
------	------	--------	-------------	-------------

incorporado	incorporadora			mento
97275804/0100-17	01084522/0005-05	Estância Velha	01/05/1995	01/03/2003

“a) Normas para pagamento de participação nos resultados;

Analizando o referido documento verificamos que o mesmo não possui data de emissão, não possui prazo de vigência e não há a participação de comissão constituída pelos empregados.

Concluimos que este documento apresentado pelo contribuinte não atende a legislação vigente a época do fato gerador, pois, a participação nos lucros ou resultados deve ser objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, convenção ou acordo coletivo e destes instrumentos de negociação devem constar período de vigência e prazos para revisão do acordo entre outros, portanto, em relação a esta base sindical e ao período de 01/01/1996 a 31/05/2005 constituímos os débitos de contribuição previdenciária.

A falta do instrumento de negociação ou sua emissão sem conter 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 e o seu não arquivamento na entidade sindical dos trabalhadores, qualifica a parcela distribuída com natureza salarial e enseja a incidência da contribuição previdenciária.” [g.n] (fl. 416)

b) Estabelecimentos em que o contribuinte não apresentou nenhum documento:

CNPJ incorporado	CNPJ incorporadora	Cidade	Dt_Abertura	Dt_Encerramento
97275804/0029-36	01084522/0060-31	Anta Gorda	08/12/1986	01/01/2005
	01084522/0084-09	Anta Gorda	05/10/2000	01/01/2005
	01084522/0088-32	Anta Gorda	03/07/2001	01/03/2003
97275804/0026-93	01084522/0001-81	Estrela	17/10/1983	12/11/1997 *
97275804/0035-84	01084522/0056-55	Guaporé	10/09/1990	11/09/2003
97275804/0014-50	01084522/0057-36	Guaporé	17/01/1977	Ativa
97275804/0066-80	01084522/0001-81	Linha Nova	08/01/1983	17/03/1997 *

97275804/0023-40	01084522/0001-81	Muçum	24/01/1983	12/11/1997 *
97275804/0022-60	01084522/0051-40	Nova Petrópolis	11/02/1982	02/05/2002
	01084522/0079-41	Novo Hamburgo	18/01/2000	01/01/2005
97275804/0031-50	01084522/0001-81	São Jorge	19/01/1987	08/09/1998 *
97275804/0024-21	01084522/0004-24	São José do Hortêncio	27/04/1983	Ativa
97275804/0063-38	01084522/0001-81	Serafina Corrêa	22/04/1991	20/01/1999 *
97275804/0025-02	01084522/0055-74	Teutonia	20/07/1983	01/01/2005

“ Estas filiais por terem sido encenadas antes da incorporação, os valores da sua base de cálculo, foram lançados na matriz da incorporadora CNPJ 01.084.522/0001-81.*

Em relação aos estabelecimentos acima relacionados o contribuinte não apresentou nenhum documento, portanto, em relação aos mesmos e ao período de 01/01/1996 a 31/05/2005 constituímos os débitos de contribuição previdenciária.

A falta do instrumento de negociação ou sua emissão sem conter 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 e o seu não arquivamento na entidade sindical dos trabalhadores, qualifica a parcela distribuída com natureza salarial e enseja a incidência da contribuição previdenciária.” [g.n] (fl. 418)

21. A recorrente, por sua vez, defende a desnecessidade do arquivamento do instrumento de negociação, pois a ausência de tal ato não desnatura a validade do acordo realizado entre as partes. Além disso, acrescenta que os termos do acordo foram rigorosamente cumpridos pelos envolvidos, sendo que o sindicato estava ciente da tratativa. (fl. 284)

22. Feitas essas considerações, entendo que o pleito do contribuinte está parcialmente correto, conforme passarei a demonstrar abaixo.

23. A Constituição Federal de 1988, no inciso XI, do artigo 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados da empresa, enfatizando a sua desvinculação da remuneração, nos termos da Lei. Eis o teor do dispositivo constitucional:

“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.”[g.n]

24. Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Relator(a): Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

25. Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

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

(...)

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

(...)

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

26. É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância da legislação especial, **in casu**, Lei nº 10.101/2000. E, uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

27. Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 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 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.”

28. Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

Base de Estância Velha – Sindicato dos trabalhadores nas Indústrias de Curtimento de Couros e Peles

29. Quanto ao primeiro argumento da autoridade fiscalizadora de que “as normas de pagamento de participação nos resultados não atendem aos requisitos legais porque a negociação deveria ser efetuada mediante comissão escolhida pelas partes, convenção ou acordo e dos instrumentos de negociação devem constar de vigência e prazos para revisão”, não merece prosperar.

30. Isso porque, conforme resultado de diligência de fl. 613, restou concluído pelo fisco que a recorrente acostou instrumentos de negociação coletiva, “mais especificamente atas contendo as regras do PLR acordadas entre representantes da empresa e representantes dos segurados empregados” e que esses documentos não precisam ter como duração prazos determinados. Além disso, ainda conclui que o empregador cumpriu com o que a legislação vigente determina o que excluiria o débito em questão:

“2. Sendo apenas instrumentos de negociação coletiva, mais especificamente atas contendo as regras do PLR acordadas entre representantes da empresa e representantes dos segurados empregados, entendemos não haver prazo de vigência para tais instrumentos.

3. Desta forma, concluímos que a apresentação dos documentos referidos, vem provar, nesta instância, o cumprimento da legislação exigida para concessão de PLR, especificamente com relação ao presente débito.” (fl. 613)

31. Vale ressaltar que a participação sindical nos acordos de PLR deve ser vista com parcimônia, vez que se trata de formalidade a ser observada para assegurar o direito dos trabalhadores ao recebimento dos benefícios e não para a imposição de tributo. Além do mais, os documentos trazidos aos autos possuem regras para os pagamentos acordadas entre representantes da empresa e representantes dos segurados empregados, de maneira que houve uma negociação prévia entre as partes.

32. Nesse passo, destaco que a intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados e que o registro do acordo no ente sindical é uma forma de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na forma acordada.

33. A ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, não possuindo o condão de afetar a natureza não remuneratória dos pagamentos feitos a título de PLR.

34. Assim, não vislumbro quaisquer impedimentos capazes de desvirtuar a participação nos lucros até então. O que importa é que o trabalhador esteja protegido e, conseqüentemente que a participação nos lucros seja efetivamente assegurada. Aliás, neste

particular, cabe lembrar as palavras do Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, no julgamento do Recurso 244.015:

“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.”
(acórdão 205-00563)

35. Desta forma, tenho por certo que as competências 01/2001 a 05/2005 referentes à base sindical do sindicato dos trabalhadores nas indústrias de curtimento de couros e peles de Estância Velha devem ser decotadas do lançamento fiscal. Por outro lado, quanto às demais bases, passo a explanação abaixo.

Das demais bases da empresa

36. Sobre estas rubricas o contribuinte não apresentou documentos para demonstrar a implementação do programa de PLR nos estabelecimentos relacionados no item 3.1.3.3 do relatório fiscal (fl. 417), conforme Termo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD (fl. 404).

37. A empresa se limitou a apresentação de alguns termos de rescisão contratual em que se destaca o pagamento de verbas intituladas como “participação nos lucros”, de maneira que não é possível concluir favoravelmente à tese levantada pelo contribuinte.

38. Vale ressaltar que, em face da ausência de determinados instrumentos de negociação que regulem a PLR, o fisco notificou a empresa sob a alegação de que tal pagamento possuía natureza salarial, logo, foram exigidas corretamente contribuições sobre essas verbas.

39. No entanto, com relação à exigência da contribuição para o SAT, entendo que não merece prosperar o lançamento neste ponto, tendo em vista que o auditor notificante em nenhum momento do relatório fiscal descreveu o tipo de atividade preponderante da empresa e de suas respectivas filiais, bem como o critério adotado para o enquadramento da alíquota do SAT para a matriz e os estabelecimentos, sendo que nos autos apenas no Discriminativo Analítico de Débito – DAD é apontada a alíquota de 2% de forma uniforme.

40. Cabe ressaltar que não houve emissão de relatório complementar e nem mesmo informação fiscal esclarecendo esta questão. Assim, constata-se que a falha no relatório apontada é suficiente para a anulação do lançamento neste ponto, pois cerceia a defesa do contribuinte, ante a necessidade de que a autoridade fiscalizadora traga a motivação necessária para declarar que o contribuinte desobedeceu ao regramento previdenciário e o quantum exato do débito.

41. Nessa esteira, o art. 50 da Lei n.º 9.784/99 assevera que os atos administrativos que neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos. Eis o teor do dispositivo citado:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

§ 2º Na solução de vários assuntos da mesma natureza, pode ser utilizado meio mecânico que reproduza os fundamentos das decisões, desde que não prejudique direito ou garantia dos interessados.

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.”

42. Celso Antônio Bandeira de Mello, in Curso de Direito Administrativo, traz argumentos de enorme valia acerca do princípio da motivação e sua aplicação, notadamente as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto:

“Princípio da motivação, isto é, o da obrigatoriedade de que sejam explicitados tanto o fundamento normativo quanto o fundamento fático da decisão, enunciando-se, sempre que necessário, as razões técnicas, lógicas e jurídicas que servem de calço ao ato conclusivo, de molde a poder-se avaliar sua procedência jurídica e racional perante o caso concreto. Ainda aqui se protegem os interesses do administrado, seja por convencê-lo do acerto da providência tomada – o que é o mais rudimentar dever de uma Administração democrática –, seja por deixar estampadas as razões do decidido, ensejando sua revisão judicial, se inconvincentes, desarrazoadas ou injurídicas. Aliás, confrontada com a obrigação de motivar corretamente, a Administração terá de coibir-se em adotar providências (que de outra sorte poderia tomar) incapazes de serem devidamente justificadas, justamente por não coincidirem com o interesse público que está obrigada a buscar.” [g.n] (BANDEIRA DE MELLO, 2000, p. 433)

43. Nesse sentido, destaca-se a necessidade de uma clara descrição dos fatos, como elemento motivador do lançamento fiscal, conforme nos relata em lapidar lição Leliana Pontes Vieira, em sua obra Contencioso e Processo Fiscal (1996, p. 40), colacionamos:

“c) Descrição dos fatos - esta descrição deve ser bastante clara, de modo a permitir, de um lado, que o acusado, conhecendo o fato ilícito que lhe é imputado possa exercer o seu direito constitucional de ampla defesa. E, de outro, para que o julgador nela encontre,

conjugando-a com os demais elementos do processo, o necessário suporte para formar sua convicção.”

44. A propósito, a citada Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, dispôs em seu art. 2º que a Administração Pública obedecerá, dentre outros, ao princípio da motivação.

45. Isto porque, a atividade administrativa de lançamento requer a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, como preceitua o CTN, em seu art. 142. Além do mais, o próprio art. 37, da Lei 8.212/91, dispõe que a fiscalização deverá lavrar notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores:

*“Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, **com discriminação clara e precisa dos fatos geradores**, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.” (grifos nossos)*

46. De igual sorte, a jurisprudência deste Egrégio Conselho de Contribuintes converge no sentido de que a ausência de discriminação dos fatos geradores motivados gera uma insuficiência na descrição dos fatos, o que por sua vez, impede o direito de defesa. Trata-se, então, de vício material conforme ementa abaixo transcrita:

“(…) A descrição defeituosa dos fatos impede a compreensão dos mesmos, e, por consequência, das infrações correspondentes, sendo, portanto, vício material, pois mitiga, indevidamente, a participação do contribuinte na instauração do litígio, mediante a apresentação da impugnação. No caso em análise, havia possibilidade de conhecimento dos fatos descritos e das infrações imputadas, posto que complexas.”

(Recurso n. 131.449, Acórdão n. 108-07556, 8ª Câmara, Relator Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior, sessão de julgamento de 15/10/2003).

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercitar, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sedo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade pro vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.”

(Recurso n. 132.213, Acórdão n. 101-94049, 1ª Câmara, Relator Conselheiro Sebastião Rodrigues Cabral, sessão de julgamento de 06/12/2002).

47. Feitas essas considerações, perfilho o entendimento de que neste particular (estabelecimentos listados no item 3.1.3.3 do relatório fiscal – fl. 416), em relação à contribuição para o SAT, o lançamento do débito correspondente deva ser extinto por vício material. Por outro lado, nego provimento ao recurso voluntário do contribuinte no que se

refere às contribuições destinadas a Terceiros e as devidas à Seguridade Social (quota patronal referente aos segurados empregados) no período de 05/2001 a 05/2005.

CONCLUSÃO

48. Ante ao exposto, conheço do recurso de ofício para negar-lhe provimento e manter a decisão recorrida para afastar as competências 01 a 12/1996 e 01/1998 a 05/2005 relativas a base territorial de Sapiiranga.

49. Quanto ao recurso voluntário, dele conheço e, no mérito:

- a) dou-lhe provimento parcial para decotar do lançamento as parcelas decaídas, qual seja 01/1996 a 04/2001;
- b) dou-lhe provimento para afastar as competências de 05/2001 a 05/2005 relativo à Base de Estância Velha – Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias de Curtimento de Couros e Peles;
- c) nego-lhe provimento para manter apenas as competências de 05/2001 a 05/2005 referentes aos estabelecimentos listados no item 3.1.3.3 do relatório fiscal, tão somente no que se refere às contribuições destinadas a Terceiros e as devidas à Seguridade Social (quota patronal referente aos segurados empregados).
- d) anulo o lançamento fiscal apenas com relação à parte referente à incidência de contribuições para o SAT no período de 05/2001 a 05/2005 dos estabelecimentos listados no item 3.1.3.3 do relatório fiscal.

Damião Cordeiro de Moraes

Voto Vencedor

Conselheiro Mauro José Silva, Redator Designado

Respeitosamente divergimos do Conselheiro Relator em algumas questões que trataremos a seguir.

Antes de adentrarmos ao mérito, apresentamos nossas considerações sobre a decadência.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art.

18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de 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 prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº. 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150, §4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“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.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, dão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada pelo art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Relator:

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173,

inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.9333 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extraí-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“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;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser

realizado em 20(XX+1) e o *dies a quo* da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62-A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543-C. Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o *dies a quo* em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.

Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão “pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido,

desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

A recorrente não realizou qualquer recolhimento em relação aos pagamentos a título de PLR, pois entendia estarem protegidos pela imunidade, o que, segundo nosso entendimento, conduz para a aplicação da regra de *dies a quo* do art. 173, inciso I. Ademais, a própria recorrente requer a aplicação de tal regra. Logo, estão atingidos pela decadência os fatos geradores ocorridos até 31/12/2000, o que inclui tanto a competência 12 como a competência 13 do respectivo ano, em razão do conteúdo do Resp 973.933-SC e do art. 62-A do Regimento deste CARF.

Mérito

Todo o mérito do lançamento diz respeito à discussão sobre a regulamentação do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais –, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de

*cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) –, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional(art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que a norma imunizante e os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

No Relatório Fiscal de fls. 410/42, a autoridade fiscal motivou o ato administrativo, tendo separado três situações: (i) estabelecimentos com base territorial sindical em Sapiranga; (ii) estabelecimentos com base territorial sindical em Estância Velha e (iii) estabelecimentos em que o fiscalizado não apresentou qualquer documento.

Para o primeiro deles, a motivação do lançamento no período que nos interessa após a aplicação da decadência foi a existência de acordo ou convenção coletiva com prazo indeterminado. A diligência determinada pelo órgão julgador de primeira instância apurou que não se tratava de acordo ou convenção coletiva e, portanto, a validade do instrumento não se submetia às limitações temporais do art. 614 da CLT. Por tal razão, a decisão de primeira instância aceitou a validade do acordo com o sindicato de Sapiranga não como acordo ou convenção coletiva, mas como acordo celebrado entre as partes por meio de comissão, o que levou o crédito tributário a ser reduzido de R\$ 7.796.850,96 para R\$ 4.423.508,71. Essa é a razão da existência do Recurso de Ofício. Apesar de entendermos que o acordo celebrado entre a Calçados Paquetá e seus empregados não seguiu a exigência de ter durante as negociações a presença de representante do sindicato, não foi esta a motivação adotada pela autoridade fiscal. A exigência de validade temporal considerando o limite do art. 614 da CLT, de fato, não pode prevalecer, posto que não aplicável aos acordos celebrados entre a empresa e uma comissão de empregados. Assim, concordamos com o Relator quanto ao não provimento do Recurso de Ofício.

Em relação aos pagamentos feitos a trabalhadores dos estabelecimentos situados na base sindical de Estância Velha e aos demais estabelecimentos em relação aos quais a recorrente não apresentou quaisquer documentos, temos o mesmo conjunto de observações a fazer.

Participação de representante dos sindicatos nas negociações que antecederam o acordo sobre a PLR

São dois os procedimentos previstos pela lei para a celebração de acordo sobre PLR: comissão escolhida entre as partes e convenção ou acordo coletivo. Neste último, é fora de dúvida que haverá a participação do sindicato, pois é exigência do art. 611 da CLT.

No primeiro, a lei determina que a comissão escolhida pelas partes será *“integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”*. A expressão *“também”* não pode ser interpretada aqui como uma possibilidade, e sim como uma exigência adicional, pois somente assim estaríamos garantindo que a finalidade da norma imunizante e de sua regulamentação no sentido de harmonizar as relações capital e trabalho seja atingida. As tratativas diretas entre empregados e patrão sem a intermediação do sindicato são permeadas pelo temor pelo emprego, o que retira do trabalhador a vontade livre e espontânea de suas manifestações. A repetição desses eventos pode agravar as relações capital e trabalho, ao invés de contribuir para a sua harmonização. A manifestação *a posteriori* do

Assinado digitalmente em 03/08/2011 por MARCELO OLIVEIRA, 26/07/2011 por DAMIAO CORDEIRO DE MORAES,

13/06/2011 por MAURO JOSE SILVA

Autenticado digitalmente em 13/06/2011 por MAURO JOSE SILVA

Emitido em 24/08/2011 pelo Ministério da Fazenda

sindicato, ou a o envio para sua ciência, não tem o condão de suprir tal omissão, pois as tratativas que antecederam a assinatura do acordo já estão maculadas. Assim, quando o empregador optar pela comissão escolhida entre as partes como procedimento para negociar a PLR, deve assegurar que haja participação do representante sindical durante as tratativas.

No caso dos autos, tal participação não existiu, o que caracteriza violação da regulamentação da imunidade, determinando a incidência da contribuição sobre tais verbas.

Ressaltamos que, mesmo em relação à base territorial de Estância Velha, não há nos autos qualquer documento que ateste a participação do sindicato nas negociações. Até mesmo em relação em relação à base territorial de Sapiranga tal participação inexistiu, mas a fiscalização não utilizou tal motivação no Relatório Fiscal.

Não ignoramos o conteúdo do relatório de diligência de fls. 613, no entanto, concordamos com a decisão *a quo* no sentido de a autoridade fiscal que o emitiu equivocou-se em suas conclusões, uma vez que não é possível concluirmos que houve “*cumprimento da legislação exigida para concessão de PLR, especificamente com relação ao presente débito*” com os documentos que há nos autos.

Por fim, em relação à Contribuição ao SAT, o Conselheiro Relator entendeu que o “*auditor notificante em nenhum momento do relatório fiscal descreveu o tipo de atividade preponderante da empresa e de suas respectivas filiais, bem como o critério adotado para o enquadramento da alíquota do SAT para a matriz e os estabelecimentos, sendo que nos autos apenas no Discriminativo Analítico de Débito – DAD é apontada a alíquota de 2% de forma uniforme*”.

Não vislumbramos nulidade dessa parte do lançamento, uma vez que se trata de tributação reflexa, ou seja, que tem o mesmo fato gerador e base de cálculo da contribuição previdenciária devida pela empresa, sendo que estas estão exaustivamente justificadas nos autos. Considerando que a recorrente não apresentou seus protestos quanto à alíquota do SAT e que sua atividade é industrial na produção de calçados, não vemos qualquer cerceamento em sua defesa ou mesmo excesso na exação aplicada com a alíquota mínima para estabelecimentos industriais em geral de 2%.

Pelo exposto, votamos por **CONHECER** e **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso de Ofício; e **CONHECER** e **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário, no sentido de excluir os fatos geradores ocorridos até 12/2000, o que inclui as competências 12 e 13 do respectivo ano.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Redator Designado

