



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

Processo nº 14485.000406/2007-86
Recurso nº 257.969 Voluntário
Acórdão nº 2302-00.515 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de julho de 2010
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente FOSBRASIL SA
Recorrida DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO EM SÃO PAULO I / SP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1998 a 30/08/2006

PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. TERMO A QUO AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO ANTECIPADO SOBRE AS RUBRICAS LANÇADAS. ART. 173, INCISO I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991.

Não tendo havido pagamento antecipado sobre as rubricas lançadas pela fiscalização, há que se observar o disposto no art. 173, inciso I do CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PARCELA PAGA EM DESACORDO COM A LEI ESPECÍFICA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A parcela foi paga em desacordo com a lei, pois não contemplou a diferenciação para empregados gerentes e diretores.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos conceder provimento parcial quanto à preliminar de decadência, nos termos do voto do relator. Os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Thiago Davila Melo Fernandes divergiram, pois entenderam que se aplicava o artigo 150, § 4º do CTN. Quanto à parcela não decadente, por unanimidade de votos, foi negado provimento ao recurso.

MARCO ANDRE RAMOS VIEIRA – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Liege Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Arlindo Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Júnior, Thiago Davila Melo Fernandes e Marco André Ramos Vieira (presidente).

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, bem como as destinadas aos Terceiros. O período do presente levantamento abrange as competências março de 1998 a agosto de 2006, fls. 30 a 33; referente à verba “participação nos lucros e resultados”, paga em desacordo com a legislação de regência no entender da fiscalização.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela sociedade empresária, fls. 244 a 268.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo decidiu pela procedência do lançamento em sua integralidade, fls. 539 a 552.

Não concordando com a decisão do órgão fazendário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 556 a 569. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

- Parte do lançamento já foi atingida pela decadência;
- As verbas lançadas não foram pagas em desacordo com o Programa;
- O caráter não remuneratório da PLR é norma auto-aplicável;
- O pagamento excedente não pode ser considerado remuneração;
- Os empregados que receberam valores pagos a título de PLR em montante superior aos valores indicados nos programas exercem cargos de gerência e diretoria, sendo também avaliados pelos resultados obtidos por suas áreas respectivas;

Não foram apresentadas contra-razões pelo órgão fazendário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA, Relator

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme fls. 576 e 578. Pressuposto de admissibilidade superado, passo ao exame das questões preliminares ao mérito.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES AO MÉRITO:

Quanto à questão preliminar suscitada pela recorrente, na peça recursal, de que o lançamento já fora atingido pela decadência, razão lhe confiro em parte.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212 de 1991, nestas palavras:

Súmula Vinculante nº 8 "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".

Conforme previsto no art. 103-A da Constituição Federal a Súmula de nº 8 vincula toda a Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la.

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

Uma vez não sendo mais possível a aplicação do art. 45 da Lei nº 8.212, há que serem observadas as regras previstas no CTN.

No presente caso trata-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi realizado, sendo necessário o lançamento de ofício. Por não ter pago, nem declarado em GFIP, os valores somente conseguiriam ser apurados em ação fiscal, daí a aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN, para efeitos da contagem do prazo decadencial. A obrigação não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de março de 1998 a agosto de 2006. O lançamento foi realizado em 17 de agosto de 2007.

Seguindo a interpretação da 1ª Seção do STJ (Recurso Especial nº 973.733, cuja ementa foi publicada no DJe de 18/09/2009) conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário quando, a despeito da previsão legal para pagamento antecipado, o mesmo não ocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte.

Pelo exposto encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos anteriormente à competência novembro de 2001, inclusive esta. A competência dezembro de 2001 não decaiu, pois o crédito somente poderia ser constituído após o vencimento, ou seja em 2 de janeiro de 2002; assim o prazo de decadência, para tal competência, possui como termo de início o primeiro dia do exercício seguinte, ou seja o dia 1º de janeiro de 2003, a qual findaria em 1º de janeiro de 2008.

Ao contrário do que afirma a recorrente, a Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, o item 02, do Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:



(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150) (Grifamos)

O Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo o seguinte teor, verbis:

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos

11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros

4



dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14 O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo constituinte.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica.



A isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

Art 111 Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições.

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa,

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(. .)

Art. 3º (. .)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio

I – Mediação,

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

A recorrente pagou valores em desacordo com o ajustado nos acordos coletivos juntados às fls. 61 a 238. Foram pagos valores acima do limite máximo estabelecido. Nesse sentido é a demonstração realizada pela fiscalização às fls. 34 a 36. Ao pagar em desacordo, há claramente ofensa à lei que regula a matéria.

Não há previsão nos acordos de discriminação de valores para os empregados que ocupem função de gerência ou de diretoria. Se não há previsão no instrumento de negociação, tanto os valores, como a forma de avaliação dos trabalhadores serão definidos por ato unilateral do empregador, o que vai de encontro ao objetivo instituído pelo legislador. No instrumento de negociação, por exigência legal, o trabalhador tem que conhecer quanto irá receber, o que terá que fazer para receber, como irá receber, quanto receberá. Em resumo, essas seriam as regras subjetivas e objetivas, devendo os trabalhadores participarem da fixação dos critérios. Esse Colegiado não pode se furtar à aplicação de lei, e não reconhecer que as regras subjetivas e adjetivas têm que ser observadas, é tornar sem efeito uma exigência legal. As regras são fixadas justamente para que a participação nos lucros seja caracterizada, pois se não há tais regras, não se tratará de participação nos lucros, mas sim de um abono.

Toda a norma jurídica possui um sentido, cabendo ao intérprete retirar o alcance do ato normativo. O sentido pode ser procurado nas intenções do legislador (*mens legislatoris*), bem como o que a par das intenções restou consignado expressamente na



literalidade do texto (*mens legis*). Como já analisado tanto no critério da *mens legislatoris*, quanto na *mens legis* deve ser observada a negociação conjunta entre empregadores e trabalhadores na fixação das regras subjetivas e adjetivas. Afinal, toda a norma jurídica necessita de um mínimo de eficácia, caso contrário é como se nunca tivesse entrado em vigor.

A própria recorrente reconhece que os empregados receberam valores pagos a título de PLR em montante superior aos valores indicados nos programas, conforme item 47 do recurso à fl. 567. O fato de os empregados exercerem cargos de gerência e diretoria, sendo também avaliados pelos resultados obtidos por suas áreas respectivas não está contemplado nos acordos de PLR.

Não se pode elastecer o conceito de lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, as verbas salariais. A Lei n.º 10.101, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido. O trabalhador tem que obter parcela de seu rendimento associado ao resultado da empresa como um todo e não apenas à execução de sua atividade laboral, pois este último terá, obviamente, natureza salarial.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

Estando portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

Pelo exposto, o nome dado à verba foi participação nos lucros, mas na essência tratou-se de um abono salarial.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito CONCEDER-LHE PROVIMENTO PARCIAL. Devem ser excluídas as competências anteriores a novembro de 2001, inclusive, em virtude da fluência do prazo decadencial.

É como voto.

Sala das Sessões, em 05 de julho de 2010.


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA - Relator