



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

**Processo n°** 14485.002442/2007-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-01.148 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 29 de novembro de 2011  
**Matéria** TERCEIROS. SALÁRIO-EDUCAÇÃO  
**Recorrente** MANGELS INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/08/2006

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional. Parte das competências lançadas encontra-se decadente.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.**

Integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros em desacordo com os requisitos legais.

**SALÁRIO-EDUCAÇÃO. FNDE. FISCALIZAÇÃO. COMPETÊNCIA. RECOLHIMENTO DIRETO.**

Compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB a exigência da contribuição para o Salário-Educação, quando o sujeito passivo não comprovar ser conveniado para o recolhimento direto.

**CO-RESPONSÁVEIS**

A relação de co-responsáveis não tem como escopo incluir pessoas físicas e jurídicas no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas ou não na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa.

**JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.**

A cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei n° 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal.

**REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS**

---

Legítima a emissão de representação fiscal para fins penais, ocorrida quando da lavratura do Lançamento Fiscal, cujo procedimento atenderá às normas legais.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **3ª turma especial** do segunda seção de julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto do(a) relator(a), para reconhecer a decadência do período 03/2002 a 11/2002, inclusive, e 13 salário/2002, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima – Presidente e Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Helton Carlos Praia de Lima, Eduardo de Oliveira, Oseas Coimbra Júnior, Amilcar Barca Teixeira Junior, Gustavo Vettorato.

## Relatório

Trata-se de crédito lançado contra a empresa em epígrafe, referente a contribuições destinadas ao FNDE — Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (Salário-Educação), incidentes sobre a remuneração de seus empregados, competências 01/2002 a 08/2006. O Relatório Fiscal, de fls. 38 a 45, informa que:

- *as contribuições relativas ao salário-educação eram recolhidas diretamente ao FNDE, pois a empresa havia formalizado a opção pela arrecadação direta;*
- *a fiscalização, arrecadação e controle das contribuições devidas ao FNDE, por força do Decreto n.º 6.003, de 28/12/2006; combinado com o disposto na Lei n.º 11.457, de 16/03/2007 deixou de ser da competência do FNDE e passou a ser da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB);*
- *os débitos apurados referentes a contribuições para o , FNDE, independente das competências, devem ser feitas pela RFB, uma vez que a norma supra citada retirou a competência do Fundo para arrecadar e fiscalizar as suas contribuições, inclusive no período em que o recolhimento era efetuado diretamente ao FNDE;*
- *o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento de valores aos segurados empregados a título de "Participação nos Lucros ou Resultados" , (PLR) em desacordo com a legislação, o que impossibilitou afastar tais pagamentos da base de incidência das contribuições, em virtude do disposto no § 9º, "j", do artigo 28 da Lei 8.212/91;*
- *para que os valores pagos a título de PLR não integrassem o salário-de-contribuição dos empregados, deveriam ter sido cumpridas rigorosamente todas as exigências previstas na Medida Provisória 794/94 e suas reedições convertidas na Lei 10.101/00;*
- *o fato gerador, para os estabelecimentos e competências a seguir discriminados foi a falta de acordo de PLR: matriz — 03/2002, 01/2003, 03/2003, 07/2003, 08/2003, 02/2004, 12/2004, 02/2005, 02/2006 e 03/2006; filial 0004 — 06/2004, 12/2004, 01/2005, 02/2005 J e, filial 0008— todas as competências com pagamento de PLR;*
- *o fato gerador, para os estabelecimentos e competências a seguir discriminados foi o pagamento de bônus ou prêmios a título de PLR —valores pagos em desacordo com os estabelecidos nos acordos de PLR apresentados, e somente a alguns empregados — executivos que ocupavam cargos, de gerentes, coordenadores, supervisores, etc.: matriz —08/2006;*

*filial 0004 — 01/2002, 02/2002, 03/2006, 08/2006, e, filial 0010— 03/2006 e 08/2006;*

- *o fato gerador, para a filial 0004, nas competências 01/2003 e 02/2006, foi o pagamento a maior por liberalidade — a empresa apresentou relatórios de avaliação de desempenho, memória de cálculo e planilhas dos anos de 2002 e 2005 demonstrando que os valores pagos a título de PLR foram maiores que os apurados pela empresa — o valor total do PLR devido no ano de 2002 seria de R\$ 762,00 e o pagamento foi de R\$ 830,00 e o valor real do PLR no ano de 2005 seria de R\$ 480,25 e o pagamento foi de R\$ 1.055,13. — não se incentiva produtividade se não há necessidade das regras serem cumpridas;*

- *o fato gerador, para a filial 0004, nas competências 07/2003, 01/2004 e 03/2004, foi o acordo sem assinatura de representante do sindicato e sem comprovante de arquivamento, para o ano de 2003.*

- *as bases de cálculo utilizadas para o levantamento do débito foram apuradas nas folhas de pagamento apresentadas pela empresa e os valores individualizados destas remunerações encontram-se em planilhas anexas;*

- *foi aplicada sobre a base de cálculo a seguinte alíquota: FNDE 2,5%;*

- *no Relatório de Representantes Legais — REPLEG e no Relatório de Vínculos 4. VÍNCULOS, todos os diretores estão cadastrados na condição de sócio-gerente, pois o sistema DATAPREV ainda não permite o cadastramento da qualificação "Administrador não sócio", figura criada pelo Novo Código Civil (Lei 10.406/2002) para as sociedades limitadas;*

- *foi juntada ao relatório, planilha demonstrativa dos valores lançados nesta notificação, por estabelecimento, e competência, contendo os valores da base de cálculo dos lançamentos de débito, nome do empregado e a diferença de contribuição do seguro calculada;*

- *a omissão de remuneração de segurados em GFIP, em tese, pode configurar a prática de sonegação de contribuição previdenciária prevista no artigo 337-A, III do Decreto-Lei 2.848, de 07/12/00 (Código Penal), com a redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/00, motivo pelo qual será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais, C3111 comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis.*

O contribuinte foi cientificado da notificação em 19/11/2007, fl. 01, apresentando defesa às folhas 178/211.

A decisão de primeira instância administrativa fiscal julgou procedente o lançamento, fls. 340 a 360.

O contribuinte foi cientificado da decisão em 12/05/2008, fl. 365, apresentando recurso voluntário em 10/06/2008, fls. 368/408, alegando em síntese:

#### Preliminarmente

- é ilegítima a emissão de representação fiscal para fins penais, ocorrida quando da lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, pois não ocorreu crime contra a ordem tributária;
- a exclusão dos administradores do pólo passivo da autuação, pois não foi caracterizada a responsabilidade pessoal;
- a decadência do período de 01/2002 a 11/2002.

#### No Mérito

- a fiscalização buscou transformar os pagamentos de PLR em fatos geradores de contribuições de Terceiros, fato que não tem respaldo constitucional e legal, afrontando o disposto no art. 110 do CTN, e art. 7º, XI, da Constituição Federal. Os conceitos de salário, remuneração e participação nos lucros têm fundamento no direito do trabalho, e, portanto, não podem ser levados a efeito pela Administração sem o devido acatamento ao seu arquétipo interpretativo e ao seu alcance e dimensão técnicos.

- a Participação nos Lucros e/ou Resultados, bem como qualquer outra verba paga a título de gratificação eventual, não constituem, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração, de seus segurados, pois não são pagas de forma habitual e nem tampouco como contraprestação pelos serviços prestados por estes. Assim, por expressa determinação constitucional e legal e, ainda, por não representar uma contraprestação de serviço e não ser habitual, é inviável pretender caracterizar as verbas advindas da participação nos lucros e resultados como se remuneratórias fossem.

- se a própria Administração entende que tais pagamentos (PLR) foram realizados por mera liberalidade pelo empregador, ou seja, que eles não se constituem como retribuição pelo serviço prestado, questiona-se, para não dizer mais, quais as razões da lavratura da presente NFLD? Por certo que mera liberalidade paga pelo empregador não tem o condão de transformar a verba em salário-de-contribuição, ante a ausência de contraprestação e de habitualidade. Está claro que os valores em questão não foram pagos pela Recorrente aos seus empregados como contraprestação pelo trabalho prestado, mas sim a título de PLR. Desta feita, resta comprovado que as verbas pagas pela Recorrente a título de Participação nos Lucros e Resultados, ainda que não fossem caracterizadas como tal, não poderiam jamais configurar salário-de-contribuição, por terem como características intrínsecas a facultatividade, a ausência de habitualidade e a variabilidade;

- dentre diversos pagamentos de PLR efetuados pela Recorrente, todos em consonância com a CF/88, foram pinçados alguns que, ao ver da fiscalização, teriam se distanciado de alguma formalidade da Lei nº 10.101, análise embebida de crítica parcialidade. A única prova sobre o fato é a afirmação lançada sem bases no relato fiscal, desprovido de corroboração documental e esclarecimentos adicionais. Não há como prevalecer tal relato unilateral. No caso presente houve patente desrespeito aos princípios da verdade material e da proporcionalidade substancial, haja vista que se atentou mais para "forma" do que para a "verdade real" dos pagamentos de PLR da Recorrente;

---

- a D. Autoridade Fiscal desnaturou os pagamentos de PLR da Recorrente para fatos geradores de contribuição previdenciária e de terceiros, por não terem sido exibidos acordos celebrados devidamente assinados pelo representante do Sindicato, nem a comprovação de seu arquivamento. Ou seja, fê-lo, embebido apenas de uma formalidade excessiva, sem se atentar que não é a lei que atribuiu a característica de PLR aos pagamentos, mas sim a própria Constituição. Em outros termos, por simples observância a um requisito acessório supostamente não cumprido, levou-se a cabo uma formalidade desmedida transformando em pó os princípios da verdade material e da proporcionalidade substancial, que exige respeito a uma razoabilidade de raciocínio e a busca pela uma decisão mais justa e adequada às partes;

- a ilegalidade da aplicação dos juros e taxa selic;

- protesta pela realização de sustentação oral, nos termos do Regimento Interno desse E. Tribunal, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais, na Avenida Brigadeiro Faria Lima, n.º 3.144, Itaim Bibi.

- por fim, requer a improcedência da notificação fiscal.

**É o relatório.**

## Voto

Conselheiro Helton Carlos Praia de Lima, Relator

O Recurso voluntário é tempestivo, fl. 437, pressuposto de admissibilidade cumprido, passo ao exame das questões suscitadas.

### Preliminarmente

#### REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIS

A atividade tributária é plenamente vinculada ao cumprimento das disposições legais, devendo a autoridade administrativa observar as normas legais e regulamentares, nos termos do art. 116, inciso III da Lei 8.112/90, sendo-lhe vedada a discricionariedade de aplicação da norma quando presentes os requisitos materiais e formais para a autuação fiscal. É dever da autoridade fiscal representar à autoridade competente possível crimes contra a ordem tributária, em tese. A Lei 9.430, de 27/12/1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal e as contribuições para a seguridade social, estabelece no art. 83 que a representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.

*Art. 83. A representação fiscal para fins penais relativa aos crimes contra a ordem tributária definidos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, será encaminhada ao Ministério Público após proferida a decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário correspondente.*

Deste modo, legítima a emissão de representação fiscal para fins penais, ocorrida quando da lavratura da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, cujo procedimento atenderá às normas legais.

A Súmula 28 do Conselho estabelece que o CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

#### RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS

Argui o contribuinte a necessidade de exclusão dos dirigentes da relação de co-responsáveis, diante da não configuração da hipótese prevista no art. 135 do CTN.

Todavia, cumpre observar que a relação de co-responsáveis é meramente informativa e não enseja, por si só, a responsabilidade pelas obrigações tributárias devidas pela empresa. Até porque não constam informações no relatório fiscal de que os dirigentes tenham agido com infração de lei ou violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Nestes termos, uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. Tal obrigatoriedade encontra-se prevista no inciso I, § 5º, do art. 2º da Lei 6.830/80, nos seguintes termos:

*Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.*

*§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:*

*I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;*

Deste modo, não é possível cancelar a relação dos representantes legais da empresa, tampouco excluir seus administradores.

#### DA DECADÊNCIA

Quanto à questão relativa à fluência do prazo decadencial, a mesma deve ser analisada.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento sumulado, Súmula Vinculante de n.º 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 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 n.º 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 n.º 8.212/1991, há que serem observadas as regras previstas no Código Tributário Nacional - CTN.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do

CTN. Se não houver pagamento antecipado sobre a rubrica há que ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

O Superior Tribunal de Justiça - STJ, em acórdão exarado em Recurso Especial - REsp 761908 / SC, 2005/0101012-8, T1 - PRIMEIRA TURMA, relator Ministro LUIZ FUX (1122), publicação DJ 18/12/2006 p. 322, prevê a aplicação de regras distintas de contagem da decadência em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias, podendo ser aplicado as regras do art. 150, § 4º, e art. 173, I, do CTN. São os transcritos da decisão:

**Processo** RESP 200501010128RESP - RECURSO ESPECIAL - 761908 **Relator(a)** LUIZ FUX **Sigla do órgão** STJ **Órgão julgador** PRIMEIRA TURMA **Fonte** DJ **DATA:**18/12/2006 **PG:**00322 **RET VOL.:**00054 **PG:**00055.

**Ementa** TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DE SEUS CRÉDITOS.DECADÊNCIA.LEI 8.212/91 (ARTIGO 45). ARTIGOS 150, § 4º, E 173, I, DA CF/88. ACÓRDÃO ASSENTADO EM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL. 1. (...). 11. In casu, a notificação de lançamento, lavrada em 31.10.2001 e com ciente em 05.11.2001, abrange duas situações: (1) diferenças decorrentes de créditos previdenciários recolhidos a menor (abril e novembro/1991, março a julho/1992; novembro e dezembro/1992; setembro a novembro/1993, janeiro/1994, março/1994 a janeiro/1998; e março e junho/1998); e (2) débitos decorrentes de integral inadimplemento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos (maio a novembro/1996; janeiro a julho/1997; setembro e dezembro/1997; e janeiro, março e dezembro/1998) e das contribuições destinadas ao SAT incidente sobre pagamentos de reclamações trabalhistas (maio/1993; abril/1994; e setembro a novembro/1995). 12. No primeiro caso, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, encontram-se fulminados pela decadência os créditos anteriores a novembro/1996. 13. No que pertine à segunda situação elencada, em que não houve entrega de GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), nem confissão ou qualquer pagamento parcial, incide a regra do artigo 173, I, do CTN, contando-se o prazo decadencial quinquenal do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Desta sorte, encontram-se hígidos os créditos decorrentes de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a autônomos e caducos os decorrentes das contribuições para o SAT. (nosso grifo)

Da análise da decisão citada depreende-se que no pagamento parcial por parte do contribuinte o prazo decadencial para o lançamento pelo Fisco de eventuais diferenças de tributos sujeitos ao lançamento por homologação é de cinco anos a contar do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN). Se não houver pagamento antecipado, ou pagamento parcial, aplica-se o

art. 173, I, do CTN, cujo prazo decadencial para a constituição do crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, consoante julgamento do REsp 973.733/SC pelo STJ, sujeito ao regime dos recursos repetitivos. São os textos dos julgados do STJ e TRF5:

*RECURSO ESPECIAL Nº 973.733 - SC (2007/0176994-0) ,  
RELATOR:-MINISTRO LUIZ FUX , RECORRENTE:-  
INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL – INSS , REPR.  
POR:-PROCURADORIA-GERAL FEDERAL PROCURADOR-  
:-MARINA CÂMARA ALBUQUERQUE E OUTRO (S)  
RECORRIDO:-ESTADO DE SANTA CATARINA  
PROCURADOR:-CARLOS ALBERTO PRESTES E OUTRO (S)*

*EMENTA: 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 incoorre, 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, DJ25.02.2008; 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 decadencial 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 imponible, 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). 5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.*

*ACÓRDAO por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.*

*Brasília (DF), 12 de agosto de 2009 (Data do Julgamento),  
MINISTRO LUIZ FUX Relator*

**Processo** AGRESP 201001395597AGRESP - AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL - 1203986 **Relator(a)** LUIZ FUX **Sigla do órgão** STJ **Órgão julgador** PRIMEIRA TURMA **Fonte** DJE DATA:24/11/2010

**Ementa** PROCESSUAL CIVIL. 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. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. PRAZO QUINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. OCORRÊNCIA. I. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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.". 2. (...). 3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial 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 imponible, 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 (...). 4. À luz da novel metodologia legal, publicado o acórdão do julgamento do recurso especial, submetido ao regime previsto no artigo 534-C, do CPC, os demais recursos já distribuídos, fundados em idêntica controvérsia, deverão ser julgados pelo relator, nos termos do artigo 557, CPC (artigo 5º, I, da Res. STJ 8/2008). 5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o prazo do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005. 6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo. 7. Agravo regimental desprovido. **Data da Decisão 09/11/2010 Data da Publicação 24/11/2010***

**Processo RESP 201001432647RESP - RECURSO ESPECIAL - 1207053 Relator(a) CASTRO MEIRA Sigla do órgão STJ Órgão julgador SEGUNDA TURMA Fonte DJE DATA:23/11/2010**

**Ementa** **TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA. VERBA HONORÁRIA. ART. 20, § 4º, DO CPC. 1. Nos créditos tributários relativos a tributo sujeito a lançamento por homologação, cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte – caso em que se aplica o art. 173, I, do CTN –, deve o prazo decadencial de cinco anos para a sua constituição ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 2. Na hipótese dos autos, deve ser reconhecida a decadência do direito à constituição do crédito tributário**

referente ao ano-base de 1989, tendo em vista que o prazo para a notificação do contribuinte do auto de infração era de 1º de janeiro de 1990 a 31 de dezembro de 1994, enquanto a dívida foi inscrita somente em 30 de setembro de 1999. 3. Vencida a Fazenda Pública, mediante apreciação equitativa, pode o juiz arbitrar os honorários advocatícios em percentual que esteja dentro dos limites legais previstos no artigo 20, § 3º, do CPC. 4. Recurso especial não provido. **Data da Decisão** 09/11/2010 **Data da Publicação** 23/11/2010

**Processo** RESP 200702134298RESP - RECURSO ESPECIAL - 985301 **Relator(a)** ELIANA CALMON **Sigla do órgão** STJ **Órgão julgador** SEGUNDA TURMA **Fonte** DJE **DATA:**01/09/2010

**Ementa** PROCESSUAL CIVIL - RECURSO ESPECIAL - 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 - REEXAME DE PROVAS: SÚMULA 7/STJ. PRECEDENTE: REsp 973.733/SC. 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 incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito. 2. É inadmissível o recurso especial se a análise da pretensão da recorrente demanda o reexame de provas. 3. Recursos especiais conhecidos e não providos. **Data da Decisão** 19/08/2010 **Data da Publicação** 01/09/2010

**Processo** APELREEX 200780000026293APELREEX - Apelação / Reexame Necessário - 5108 **Relator(a)** Desembargador Federal Francisco Barros Dias **Sigla do órgão** TRF5 **Órgão julgador** Segunda Turma **Fonte** DJE - **Data:**25/11/2010 - **Página:**394. **Decisão** UNÂNIME

**Ementa** PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. PEDIDO DE DESISTÊNCIA PARA FINS DE PARCELAMENTO INDEFERIDO. AUSÊNCIA DE PROCURAÇÃO COM PEDERES PARA TAL FIM. PEDIDO DE DISPENSA DO PAGAMENTO DAS CUSTAS PROCESSUAIS E HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS AFASTADO.. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS SÚMULA VINCULANTE Nº 8. DECADÊNCIA PARCIAL DO CRÉDITO. 1. Discute-se se a dívida fiscal constante na LDC 37004327-8 no valor de R\$ 6.130.727,51 estaria atingida pela decadência 2. (...) 3. (...) 4. O prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário decorrente contribuições sociais, é de cinco anos, de acordo com o art. 174 do Código Tributário Nacional, pois o Supremo Tribunal Federal, em

*entendimento cristalizado na Súmula Vinculante nº 08, estabeleceu que os artigos 45 e 46 da Lei nº. 8.212/91 são inconstitucionais. 5. Nos termos do art. 173, I do CTN, o direito para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, extingue-se em cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. 6. É de se destacar que não foi apresentada GFIP em relação aos débitos das competências relativas ao ano 2000, fato que tornaria constituído o crédito tributário, afastando qualquer discussão acerca da decadência 7. No caso em tela, se observa que a confissão da dívida somente ocorreu em 31/072006. Como o fato gerador mais antigo do débito constante na LDC 37.004.327-8 ocorreu no ano de 2000, a contagem do prazo decadencial teve início no primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte, no caso 1º de janeiro de 2001 e término em 31 de dezembro de 2005. 8. Neste caso, há de se reconhecer a decadência do débito constante na referida LDC, apenas, relativo as competências compreendidas no ano de 2000. 9. Quanto ao débitos relativos a competência de janeiro de 2001 a junho de 2006, constante na LDC, se entende que não ocorreu a decadência. 10. (...) 11. (...) 12. (...). Apelação e remessa oficial parcialmente providas. **Data da Decisão 09/11/2010 Data da Publicação 25/11/2010 (nosso grifo)***

#### REGRA DO ART. 173, I DO CTN.

Não consta registro de recolhimento parcial para as competências constantes do lançamento (03/2002 a 08/2006), conforme Discriminativo Analítico de Débito – DAD, fls. 04/09, logo deve ser aplicado o disposto no art. 173, inciso I do 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;*

Assim, encontram-se atingidos pela fluência do prazo decadencial os fatos geradores apurados pela fiscalização ocorridos para as competências 03/2002 a 11/2002, inclusive, e 13 salário/2002. A contar de 01/01/2003 fluiria o prazo decadencial em 01/01/2008. O contribuinte tomou ciência da notificação fiscal em 19/11/2007, fl. 01.

Para a competência 12/2002 a contagem tem início a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, sendo certo que o lançamento só poderia ocorrer em janeiro/2003, após o vencimento espontâneo para pagamento das obrigações tributárias. Deste modo, a contar de 01/01/2004 fluiria o prazo decadencial em 01/01/2009. Não estão decadentes as competências 12/2002 a 08/2006.

Este é o entendimento do STJ quando decidiu quanto à contagem do prazo decadencial do art. 173, I, do CTN, para a competência dezembro:

*Processo : EEARES 200401099782EEARES – EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 674497 ,*

*Relator(a) MAURO CAMPBELL MARQUES ,Órgão julgador  
SEGUNDA TURMA , Fonte DJE DATA:26/02/2010*

*Decisão : Vistos, relatados e discutidos estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, por unanimidade, acolher os embargos de declaração, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Castro Meira, Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Humberto Martins.*

#### *Ementa*

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN.DECADÊNCIA.ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE. 1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993. 2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu. 3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

*Data da Decisão 09/02/2010 , Data da Publicação 26/02/2010*

#### No Mérito

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

Inicialmente, cumpre esclarecer que não são apenas as verbas decorrentes da folha de salários que estão sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias. Consoante o disposto no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, a contribuição da empresa incide sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título à pessoa física que lhe preste serviço mesmo sem vínculo empregatício, inclusive a título de liberalidade.

O mesmo entendimento poderá ser extraído das disposições contidas dos arts. 22, inciso III, e 28, inciso I, ambos da Lei nº 8.212/91, que, em total conformidade com o texto constitucional, assim determina:

*“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

...

*III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados ou contribuintes individuais que lhe prestem serviços.”*

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

...

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

Contudo, há que se observar que existem parcelas que não sofrem incidência das referidas contribuições, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial. É o caso dos valores pagos aos empregados à título de participação nos lucros ou resultados, conforme preleciona o art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/1991:

*“Art. 28 (...)*

*§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)*

*e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)*

...

*7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;*

...

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

Todavia, não é qualquer valor pago a título de participação nos lucros e resultados que está fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias. Conforme se verifica do art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei n.º 8.212/91, a única hipótese para que não haja a exigência do tributo é que a verba seja paga de acordo com lei específica. Da mesma forma, a única hipótese para que os prêmios/ganhos/abonos não sofram incidência é se forem expressamente desvinculados do salário, conforme disposto no item 7 da alínea “e”. Por

definição, os prêmios/ganhos/abonos são bônus, é um extra pago ao segurado em função de trabalho realizado ao tomador de serviços, e assim estão no campo de incidência de contribuições, pois compõem o conceito remuneração. E se o tributo é criado por lei, somente norma de igual hierarquia pode dispensá-lo. Desse modo, por uma questão de lógica a desvinculação expressa somente pode ser conferida por lei, como é o caso dos abonos pecuniários de férias previstos no art. 143 e 144 da CLT, bem como o abono anual do Pis. Nesse sentido é o disposto no art. 214, parágrafo 9º, inciso V, alínea “j” do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048 de 1999.

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 também 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.*

Nestes termos, vê-se que a Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. A esse respeito, vale conferir o que dispõe o Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, em seu item 02, *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 confirma esse entendimento, fazendo menção, inclusive, ao posicionamento já adotado pelo Supremo Tribunal Federal:

*EMENTA*

*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, destaque, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

*11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

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

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

*tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

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

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

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

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

As normas constitucionais de eficácia limitada, como já visto, são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador 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 10.101/2000, que veio regular o assunto em tela, nos seguintes termos:

*“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.”*

A atividade da autoridade administrativa encontra-se vinculada, no caso, aos dispositivos legais mencionados, não possuindo competência para declarar indevidas contribuições previstas na legislação previdenciária, incidentes sobre valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei específica, cujo recolhimento à empresa está obrigada. Os pagamentos efetuados a título de PLR não atenderam plenamente os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00, conforme explicitado no Relatório Fiscal.

Os pagamentos referentes à matriz, nas competências 03/2002, 01/2003, 03/2003, 07/2003, 08/2003, 02/2004, 12/2004, 02/2005, 02/2006 e 03/2006, à filial 0004, nas competências 06/2004, 12/2004, 01/2005 e 02/2005, e à filial 0008, em todas as competências não foram objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, não tendo sido

apresentados acordos de PLR relativos a eles. Quanto aos acordos de PLR firmados pela filial 0004 — São Bernardo do Campo, citados pela impugnante, se referem apenas aos empregados deste estabelecimento, e aos anos base 2001, 2002, 2003, 2005 e 2006, conforme consta expressamente dos "Instrumentos de Contrato de Participação dos Trabalhadores nos Resultados da Empresa", anexados, por ela, em cópia, aos auto, dos quais transcreve-se trechos a seguir, não havendo que se falar em sua aplicação supletiva aos demais estabelecimentos da empresa.

*Instrumento de 18/05/2001:*

*O presente contrato visa estabelecer única e exclusivamente o Sistema de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, para os empregados da "Mangels" — Divisão Aços, com estabelecimento na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua Max Mangels Sênior nº 777, inscrita no CGC/MF sob nº 17.958.315/0004-91, e definir o valor da participação a ser atribuída a cada empregado, de forma condicionada ao atingimento das Metas de Lucro e Resultados estabelecidas, para o ano base 2.001.*

(...)

*Instrumento de 12/06/2002:*

(...)

*O presente contrato visa estabelecer única e exclusivamente o Sistema de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, para os empregados da "Mangels" — Divisão i Aços, com estabelecimento na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua Max Mangels Sênior nº 777, inscrita no CGC/MF sob nº 17.958.315/0004-91, e definir o valor da participação a ser atribuída a cada empregado, de forma condicionada ao atingimento das Metas de Lucro e Resultados estabelecidas, para o ano base 2.002.*

*Instrumento de 28/05/2003:*

*O presente contrato visa estabelecer única e exclusivamente o Sistema de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, para os empregados da "Mangels" — Divisão Aços, com estabelecimento na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua Max Mangels Sênior nº 777, inscrita no CGC/MF sob nº 17.958.315/0004-91, e definir o valor da participação a ser atribuída á cada empregado, de forma condicionada ao atingimento das Metas de Lucro e Resultados estabelecidas, para o ano base 2.003.*

*Fica estabelecida uma antecipação até R\$ 455,00 para os efetivos e até R\$ 227,50 para os estagiários e aprendizes a ser paga no dia 10/07/03, vinculado ao atingimento de metas conforme cláusula sexta. A diferença devida, considerando o atingimento das metas, será paga até o dia 30/01/04.*

(...)

*Instrumento de 30/05/2005:*

(...)

*O presente contrato visa estabelecer única e exclusivamente o Sistema de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, para os empregados da "Mangels" — Divisão Aços, com estabelecimento na cidade de São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua Max Mangels Sênior nº 777, inscrita no CGC/MF sob nº 17.958.315/0004-91, e definir o valor da participação a ser atribuída a cada empregado, de forma condicionada ao atingimento das Metas de Resultados globais e individuais estabelecidas, para o ano base 2.005.*

(...)

*Fica estabelecida uma antecipação até R\$ 770,00 para os efetivos e até R\$ 385,00 para os estagiários e aprendizes a ser paga no dia 30/06/05, vinculado ao atingimento de metas conforme cláusula sexta. A diferença devida, considerando o atingimento das metas, será paga até o dia 30/01/06.*

*Instrumento de 21/06/2006:*

(...)

*O presente contrato visa estabelecer única e exclusivamente o Sistema de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, para os empregados da "Mangels" Divisão Aços, com estabelecimento na cidade de li.São Bernardo do Campo, Estado de São Paulo, à Rua Max Mangels Sênior nº 777, inscrita no CGC/MF sob nº 17.958.315/0004-91, e definir' valor da participação a ser atribuída a cada empregado, de forma condicionada ao atingimento das Metas de Resultados globais e individuais estabelecidas, para o ano base 2.006.*

Destarte, o pagamento de PLR em desacordo ao art. 28, § 9º, "j" da Lei n.º 8.212/91, caracteriza-se como verba integrante do salário-de-contribuição.

Os pagamentos referentes à matriz, na competência 08/2006, à filial 0004, nas competências 01/2002, 02/2002, 03/2006 e 08/2006, bem como nas competências 01/2003 e 02/2006, e à filial 0010, nas competências 03/2006 e 08/2006 foram efetuados em desacordo com os estabelecidos nos acordos de PLR apresentados, somente a alguns de seus empregados — executivos ou a maior, além do devido conforme os relatórios de avaliação e desempenho, havendo inexistência de regras para a sua realização.

A fiscalização demonstrou que o pagamento de PLR ocorreu de forma dissonante dos acordos firmados, conforme se observa no trecho do Relatório Fiscal a seguir transcrito:

*O fato gerador das \_contribuições lançadasI nos códigos de lançamentos e nas competências acima, foi o pagamento aos empregados de valores a ,titulo de "Participação nos Lucros ou Resultados — PLR" em desacordo com a legislação, o que, impossibilitou afastar tais pagamentos da base de incidência das*

*contribuições previdenciárias, em virtude do disposto no § 9º, “j”, do artigo 28 da Lei 8.212/91...*

*(...)*

*... Não foram cumpridas as regras estabelecidas no acordos de PLR apresentados para as competências acima, como estabelece o parágrafo 1º Do art. 2º Da Lei 10.101/00 e por isto tais valores foram lançados como base de calculo de contribuição previdenciária na presente notificação.*

*(...)*

*... Não se incentiva produtividade se não há necessidade das regras serem cumpridas.*

Os pagamentos referentes à filial 0004, nas competências 07/2003, 01/2004 e 03/2004 foram efetuados com base em acordo de PLR sem assinatura do representante do sindicato e sem comprovante de seu arquivamento na entidade sindical dos trabalhadores. Não foi demonstrado o cumprimento da exigência relativa ao arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, prevista no parágrafo 2º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00. Não se trata de formalidade excessiva, mas de observância da legislação mencionada (art. 7º, XI da CF/88; Lei nº 10.101/00; art. 28, parágrafo 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91) que exige, para que o valor pago a título de PLR não integre o salário-de-contribuição, e não esteja sujeito à incidência das contribuições previdenciárias e de terceiros, o arquivamento do acordo de PLR celebrado na entidade sindical dos trabalhadores.

A Lei nº 10.101/2000 é imperativa ao determinar a necessária existência prévia de convenção ou acordo coletivo, nos quais deveriam 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. Em não havendo acordo prévio, a negociação do empregador com seus empregados deveria ter a participação do sindicato para atender ao disposto no art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos.

Já as regras adjetivas referem-se não somente à previsão de recursos e discussão pelos empregados quanto às dúvidas ou divergências relativas ao cumprimento do acordo, mas também como serão demonstrados os mecanismos de aferição, inclusive formulários internos de avaliações e sobretudo as qualidades do desempenho do empregado, como este será avaliado.

Cumpre, ainda, discorrer do assunto em violação ao disposto no art. 2º, § 2º da Lei nº 10.101/2000. O Parecer CJ/MPAS nº 1.244/1998 também trata dessa questão de forma expressa:

“EMENTA

*DIREITO PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - INCIDÊNCIA. O pagamento de participação nos lucros ao empregado em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

(...)

*5. Assim, para que essa parcela não integre o salário-de-contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da lei específica, que no caso, é a Medida Provisória nº 1.619-42, de 13 de março de 1998, que manteve a redação vigente na Medida Provisória da época em que foram lançados os créditos previdenciários em discussão.*

*6. São os seguintes requisitos que a empresa deve observar:*

*a) a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão por estes escolhidas, integrada, ainda, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (art. 2º);*

*b) o instrumento do acordo deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (§ 2º, art. 2º)*

*c) é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre (§ 2º, art. 3º).*

*7. A observância desses requisitos, quanto a negociação, arquivamento e pagamento semestral, é indispensável para a caracterização da parcela denominada participação nos lucros ou resultados.”*

Desse modo, uma vez não cumpridos os requisitos previstos na lei específica (Lei nº 10.101/2000 e art. 28, §9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91), há que se considerar a parcela paga em desacordo com o ordenamento jurídico, a título de PLR, como parcela integrante do salário-de-contribuição, não podendo se enquadrar na hipótese de isenção prevista no ordenamento jurídico vigente. A autoridade fiscal agiu corretamente ao lavrar a presente NFLD, nos termos do art. 37 da Lei nº 8.212/91 e parágrafo único do artigo 142 do CTN.

O contribuinte, apenas repetiu os argumentos apresentados na impugnação e já analisados pela decisão de primeira instância administrativa. Contestou de maneira genérica sem especificar e comprovar seus argumentos, de forma que são insuficientes para desconstituir o lançamento fiscal.

Pelo exposto, não houve afronta ao art. 110 do CTN e art. 7º, XI, da Constituição Federal. A legislação previdenciária tem regras próprias (Lei 8.212/91, Decreto 3.048/99), sendo as regras trabalhistas adotadas subsidiariamente na falta de previsão legal previdenciária, o que não é o caso. A base de cálculo na legislação previdenciária é o salário-de-contribuição, disposto na Lei 8.212/91, e não se confunde com a definição de remuneração

e salário disposta na legislação trabalhista. Não houve desrespeito aos princípios da verdade material e da proporcionalidade substancial, pois os fatos estão demonstrados pela fiscalização.

### JUROS – TAXA SELIC

Quanto à aplicação dos juros equivalente a taxa SELIC, para a cobrança de contribuições sociais previdenciárias em atraso, encontra respaldo legal no art. 34 da Lei n.º 8.212/91. É utilizada como índice de juros de mora e não de atualização monetária. A utilização da referida taxa surgiu com o advento da Lei n.º 9.065/95, artigo 13, quando os juros de mora, a partir de abril de 1995, passaram a ser calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC), acumulada mensalmente. Apesar do art. 34 da Lei n.º 8.212/91 ter sido revogado pela Lei n.º 11.941/2009, a cobrança dos juros no percentual de 1% (um por cento) e taxa SELIC foram mantidos, nos termos do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, com redação dada pela Lei n.º 11.941/2009. Ademais, o Código Tributário Nacional - CTN, em seu artigo 161 e § 1º., dispõe que os juros de mora serão calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês, permitindo que a lei disponha de modo diverso.

Ressalte-se que os juros não é penalidade, não se aplicando a retroatividade benigna, tampouco a denúncia espontânea, para esta última conforme expressamente previsto no art. 138 do CTN. A espontaneidade da denúncia se dá antes do início de qualquer procedimento administrativo ou fiscal:

*Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.*

*Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. nosso grifo*

A jurisprudência do STJ entende ser a taxa SELIC aplicável aos créditos de natureza tributária:

*RESP 529502 / SC*

*RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA "A". TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. APLICAÇÃO DA TAXA SELIC - POSSIBILIDADE - ITERATIVOS PRECEDENTES.*

*É firme a orientação deste Sodalício no sentido da aplicabilidade da Taxa SELIC para a cobrança de débitos fiscais, entendimento consagrado pela colenda Primeira Seção quando do julgamento dos EREsps 291.257/SC, 399.497/SC e 425.709/SC, Relator Ministro Luiz Fux, j. 14.05.03. Ressalva deste Magistrado. Na mesma esteira, os seguintes precedentes: REsp 462710/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU 09.06.2003, REsp 475.904/PR, Relator Min. José Delgado, DJU 12.05.2003, e REsps 596.198/PR, DJU 14.06.2004 e 443.343/RS, DJU 24.11.2003, ambos relatados por este Magistrado. Recurso especial improvido.*

*ÁgRg no RESP 636703 / PR*

*TRIBUTÁRIO. INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA. OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS DECLARADAS EM DCTF. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO, DESNECESSIDADE DE SELIC. APLICABILIDADE.*

*I - Nos casos em que o contribuinte comunica a existência de obrigação tributária pode o crédito fiscal ser inscrito em dívida ativa e cobrado em execução, independentemente de qualquer procedimento administrativo. Precedentes: REsp nº 551.015/AL, deste Relatar, DJ de 04/10/2004; REsp nº 624.907/PR, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 28/02/2005.*

*II - A partir do advento da Lei 9.250, de 1995, passou a ser legítima a aplicação da taxa SELIC no campo tributário. Múltiplos precedentes jurisprudenciais.*

*III - Agravo regimental improvido.*

Assim sendo, está correto e é legal o cálculo dos juros com a cobrança da taxa Selic.

Não há necessidade de citação pessoal dos procuradores quanto à data da sessão do julgamento do processo com intuito de promoverem sustentação oral. Os dias das sessões são publicados no Diário Oficial da União - DOU e no sítio do CARF ([www.conselhos.fazenda.gov.br](http://www.conselhos.fazenda.gov.br)), com antecedência, informando local e horário. Tais direitos são garantidos e encontram-se respaldados no parágrafo único do art. 55 e art. 58, inciso II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009, como segue:

*Art. 55. A pauta da reunião indicará:*

...

*Parágrafo único. A pauta será publicada no Diário Oficial da União com 10 (dez) dias de antecedência e divulgada no sítio do CARF na Internet.*

...

*Art. 58. Anunciado o julgamento de cada recurso, o presidente dará a palavra, sucessivamente:*

*I - ao relator, para leitura do relatório;*

*II - ao recorrente ou ao seu representante legal para, se desejar, fazer sustentação oral por 15 (quinze) minutos, prorrogáveis por igual período;*

...

O crédito tributário encontra-se revestido das formalidades legais do art. 142 e § único, e arts. 97 e 114, todos do CTN, com período apurado, discriminação dos fatos geradores por intermédio do Relatório de Lançamento – RL contendo a competência (mês e ano), a base de cálculo, a discriminação das observações; e, ainda, o Discriminativo Analítico

Processo nº 14485.002442/2007-84  
Acórdão n.º **2803-01.148**

**S2-TE03**  
Fl. 464

---

de Débito – DAD que informa as alíquotas e os valores das contribuições previdenciárias devidas; a Instrução para o Contribuinte – IPC; os Fundamentos Legais do Débito – FLD; a identificação do contribuinte, identificação do Auditor Fiscal notificante, Relatório Fiscal, consoante artigo 33 da Lei nº 8.212/91 e demais dispositivos mencionados nos autos.

**CONCLUSÃO:**

Pelo exposto, voto em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a decadência do período 03/2002 a 11/2002, inclusive, e 13 salário/2002, nos termos do art. 173, inciso I, do CTN.

(Assinado digitalmente)

Helton Carlos Praia de Lima