



Processo nº 15504.001563/2007-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.347 – 2^a Seção de Julgamento / 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de 07 de novembro de 2023
Recorrente FERROVIA CENTRO ATLANTICA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006

DECADÊNCIA - CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA - SUMULA 99 DO CARF

A Súmula CARF nº 99 tratou apenas da impossibilidade de análise segmentada de componentes da base de cálculo da contribuição previdenciária lançada, para fins de aplicação da regra decadencial pertinente (Tema Repetitivo nº 163 do STJ). A regra disposta no art. 150, §4º, do CTN somente é aplicável quando constatado princípio de pagamento da mesma espécie de contribuição objeto da autuação.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE VÍCIO. NULIDADE.

Preenchidos os pressupostos de validade do Auto de Infração e ausente o cerceamento do direito de defesa, não há nulidade a ser declarada, porém em face da impossibilidade de julgamento extra petita, declara-se a nulidade por vício formal.

LANÇAMENTO. MOTIVAÇÃO. ALTERAÇÃO E COMPLEMENTO PELA DRJ.

É insubsistente o lançamento cuja motivação é afastada pela DRJ, que para mantê-lo integra a autuação com novos fundamentos, argumentos e provas não detalhados na Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD).

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. GRATIFICAÇÕES AJUSTADAS ENTRE EMPREGADOR E EMPREGADO.

Importâncias pagas, previstas em acordo coletivo de trabalho, correspondentes aos meses que antecedem à aquisição do período aquisitivo do direito à aposentadoria, independentemente da prestação de serviço pelo empregado, em virtude da demissão por interesse do empregador, ainda que seja eventual, devem ser incluídas no salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, por falta de expressa previsão legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, rejeitar a prejudicial de decadência prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (relator), Ana Cláudia Borges de Oliveira, Jose Márcio Bittes e Wilderson Botto (suplente convocado), que a acolheram. No mérito: (i) por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário interposto, tocante às rubricas “INDENIZAÇÃO EQUIV 4.49” e “0450 – INDENIZAÇÃO FGTS 40%”. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior (relator), Ana Cláudia Borges de Oliveira, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado), que deram-lhe provimento; e (ii) por maioria de votos, dar-lhe provimento, tocante à PLR. Vencido o conselheiro Francisco Ibiapino Luz, que negou-lhe provimento. Designado redator do voto vencedor o conselheiro Diogo Cristian Denny. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior – Relator

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Cláudia Borges de Oliveira, Diogo Cristian Denny, Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, José Márcio Bittes, Rodrigo Duarte Firmino, Rodrigo Rigo Pinheiro e Wilderson Botto (suplente convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (p. 553) interposto em face da decisão da 9^a Turma da DRJ/BHE, consubstanciada no Acórdão nº 02-23.816 (p. 476), que julgou procedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Trata-se de crédito tributário lançado contra o sujeito passivo acima identificado, consolidado em 30/11/2007, conforme abaixo:

Originário	RS 224.116,84
Juros	RS 161.255,58
Multa	RS 67.235,11
Total	RS 452.607,53

Segundo o relatório fiscal de fls. 68/75, refere-se a contribuições sociais destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, lançadas por força do Decreto 6.003, de 28/12/2006, combinado com o disposto na Lei nº 11.457, de 16/03/2007, incidentes sobre valores recebidos por segurados empregados na rubrica de Participação nos Lucros e Resultados; sobre aluguéis, condomínios e IPTU pagos em nome de pessoas físicas e sobre pagamentos de vantagem pessoal e indenizações.

Relata a autoridade fiscal que o pagamento da participação nos lucros e resultados foi feito em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000. No que concerne aos aluguéis, condomínios e IPTU, destaca que constatou na conta contábil de despesas/custo locação de imóveis - 0450200002, lançamentos com históricos de reembolsos e pagamento dessas obrigações em benefício de pessoas físicas. Os valores pagos integram, nessas circunstâncias aos salários de contribuição dos favorecidos.

Sobre as indenizações, a autoridade fiscal esclarece que a empresa paga na rubrica 0450, parcela idêntica ao valor da multa rescisória de 40% do FGTS, o que significa pagamento replicado da indenização. Paga, ainda, na rubrica 0449 - Indenização Equiv. 4.49, um número determinado de salário ao empregado demitido.

Acerca da vantagem pessoal relata que foi pago a Luciano Bertoldi o valor mensal de R\$ 142,98, no período de 12/2005 a 12/2006, e a Marcel Ricardo da Silva, o valor de R\$ 82,40, em 02/2006 e R\$ 145,41, em 03/2006 a 12/2006.

Informa que aplicou a alíquota de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento) sobre as bases de cálculo apuradas e que formalizou Representação Fiscal para Fins Penais, por considerar que a não declaração em GFIP configura, em tese, crime contra a Seguridade Social. Informa, ainda, que à luz do artigo 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91, identificou a existência de grupo econômico entre a empresa fiscalizada e a empresa Mineração Tacumã Ltda, CNPJ 42.276.907/0001-28.

Os fundamentos legais encontram-se às fls. 44/45.

Cientificada do lançamento, a empresa ofertou impugnação de fls. 117/139, subscrita por procuradores constituídos, acompanhada dos documentos de fls. 140/188, onde aduziu as razões que se seguem.

Insurge-se contra a inserção dos diretores no Relatório REPLEG, pedindo a exclusão deles, sob o argumento de que o ato de arrolá-los não foi motivado.

Prosegue alegando que parte do crédito lançado está alcançado pela decadência. Colaciona jurisprudência e defende a aplicação, quanto ao direito do Fisco constituir o crédito, do artigo 150, § 4º c/c o 156, inciso V do CTN e, assim, a extinção do lançamento até a competência 12/2002.

Tece vasto arrazoado para sustentar a improcedência da exigência fiscal incidente sobre as parcelas pagas a seus empregados sob a denominação de participação nos lucros e resultados.

Aduz que os instrumentos de negociação coletiva firmados atendem aos requisitos legais, sendo inconcebível que a Fiscalização exija o cumprimento de requisitos não previstos em lei, sob pena de restar desrespeitado o Texto Constitucional e a própria legislação pertinente ao caso.

Assevera que poderia fazer o pagamento da PLR por meio de instrumento coletivo (Acordo ou Convenção) ou por meio de Comissão de Negociação e que detinha os dois.

Diz que as exigências legais foram observadas no Acordo Coletivo 2002/2003 (doc. n. 03), notadamente pelo disposto na cláusula 3^a.

Ressalta a existência da Comissão de Empregados do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados e de reuniões devidamente formalizadas em atas, referentes ao período autuado (doc. n. 04, 05 e 06).

Insiste que tudo foi cumprido, não sendo possível admitir que a Fiscalização crie novas exigências não previstas na legislação, sob pena de afronta à Segurança Jurídica, pois o pagamento de PLR, que não é obrigatório, somente foi aceito pela empresa em razão do pressuposto constitucional da não integração na remuneração.

No que pertine ao PLR do ano de 2002, alega que todas as partes exigidas pela lei estavam presentes na negociação coletiva - os representantes da empresa, a Comissão de Empregados do Programa de Remuneração Variável da FCA e o representante dos sindicatos. Na reunião ocorreu pura negociação coletiva, dentro dos parâmetros legais, dentro do que a lei incentiva. Diante da informação do não atingimento de metas estabelecidas em parâmetros desde 1997, os empregados e sindicatos alegaram que as metas não foram bem divulgadas e, tendo sido atingidas em parte, o pagamento de 50% (cinquenta por cento) do valor inicialmente pactuado restou acordado. Tendo o pagamento ligação com metas, está dentro do que determina a lei, cabendo a exclusão da remuneração considerada como salário de contribuição por obediência ao texto constitucional.

Quanto ao PLR 2003, alega que a Fiscalização não atentou para os documentos existentes: Acordo Coletivo de Trabalho - ACT, Comissão de Negociação da Participação nos Lucros, ata de reunião, parâmetros de metas e resultados a atingir, métodos de aferição, enfim, tudo c mais um pouco do que determina o texto legal.

Salienta que do ACT 2002/2003 consta que a FCA faria um adiantamento no mês de julho/2003, referente a parcela de PLR deste exercício. Pagaria 2,2 (dois vírgula dois) salários nominais/ano, conforme desempenho da empresa e suas unidades, se ultrapassadas as metas, e 1,3 (um vírgula três) salário se o desempenho fosse igual as metas.

Esclarece que a forma de aferição seria feita através de reuniões de acompanhamento, realizadas com os empregados, com a Comissão e com os Sindicatos. Segundo o acordado foi realizada uma reunião em 29/08/2003, tendo sido apresentados, negociados e aprovados todas as metas e todos os parâmetros para o pagamento do PLR daquele ano (doc. 5).

Informa que nova reunião aconteceu em 23/04/2004 onde se discutiu o cumprimento ou não das metas estabelecidas. Como as metas não foram integralmente atingidas surgiu divergência entre os participantes, normais de uma negociação coletiva, tendo sido pago valor parcial, demonstrando que a empresa trata com seriedade o cumprimento do programa de participação nos lucros.

Alega, pelo dever de cautela, que se as parcelas pagas não forem consideradas como Participação nos Lucros, caberia a aplicação do disposto no art. 28. § 9º, e, item 7, da Lei nº 8.212, de 1991, como determinado no Acórdão exarado nos autos da NFLD n. 35.361.124-7, proferido pelo CRPS, cuja ementa transcreveu. Versa a ementa sobre abono sem vinculação expressa com o salário.

Também contesta a cobrança de contribuições incidentes sobre o pagamento das indenizações.

Salienta que as parcelas pagas têm natureza incontestavelmente indenizatória, por ressarcir o patrimônio do empregado da perda injustificada de seu emprego, a que antes não estava sujeito, face à garantia de emprego, suprimida em Acordo Coletivo. Reproduz na peça impugnatória cláusula do Acordo que versa sobre rescisão contratual e indenizações.

Enfatiza que essas indenizações pagas foram instituídas para substituir a garantia de emprego suprimida no aludido Acordo. É paga urna única vez e apenas aos empregados admitidos até 31/12/94, que faziam jus à garantia de emprego e que, após a supressão desta garantia, foram demitidos sem justa causa. Ressalta que o pagamento é uma imposição, cujo inadimplemento torna ineficaz a rescisão contratual, garantindo ao empregado o direito a reintegração ao trabalho.

Colaciona vasta jurisprudência sobre o tema e protesta pelo reconhecimento da natureza indenizatória das parcelas pagas.

Ao final, argui que a Fiscalização não apresenta cm seu relatório as alíquotas aplicadas neste lançamento e impugna os cálculos apresentados. Protesta pela intimação dos Fiscais para que discriminem o modo utilizado na apuração das contribuições e, que lhe seja dado conhecimento do pronunciamento fiscal para, querendo, manifestar-se.

Requer a decretação da decadência do crédito referente aos fatos geradores anteriores a 12/2002 e o cancelamento da exigência de contribuições decorrentes do pagamento da PLR.

Em referência ao Ofício 277/2008/DRF/BHE/SEFIS, a empresa Mineração Tacumã Ltda ofertou, em 13/08/08, impugnação ao presente lançamento, instrumento de fls. 192/215.

Preliminarmente, argui que o único fundamento legal utilizado pelo Fisco para fazê-la suportar a autuação foi o art. 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91, limitando-se a afirmar a sua responsabilidade. O Fisco não demonstrou os motivos pelos quais foi considerada pertencente ao mesmo grupo económico.

Diz que é nula a notificação recebida sobre a autuação porque o Ofício enviado não se fez acompanhar do inteiro teor do auto de infração.

Sustenta que a responsabilidade tributária deve ser disciplinada por lei complementar, nos termos do art. 146, III, "b" da CR/88, padecendo, assim, de inconstitucionalidade formal o art. 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91, motivo pelo qual não tem validade o ato que lhe impôs a responsabilidade pelo crédito tributário ora combatido.

Assegura que ocorreu a violação do princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 11 que, em matéria de responsabilidade tributária, é explicitado no art. 128 do CTN. Segundo o referido art. 128, o responsável tributário deve ser eleito por lei específica e estar vinculado ao fato gerador. No presente caso, o art. 30, inciso IX, da Lei n. 8.212/91, Não cumpre esses requisitos.

Salienta que o fato de uma empresa pertencer a um grupo econômico não a vincula a fato gerador de obrigação tributária ocorrido noutra empresa do mesmo grupo, na medida que são pessoas jurídicas com relações apenas societárias. Repisa que participando apenas societariamente umas das outras, não descem ao nível do gerenciamento concreto.

Pugna pela decadência do crédito exigido no período anterior a 07/2003, alegando que foi notificada do lançamento através do Ofício 277/2008/DRF/BHE/SEFIS em 29/07/2008. Junta AR para comprovar o alegado.

No mérito, argumenta que não participa direta e ativamente da administração da Ferrovia Centro Atlântica, motivo pelo qual não tomou conhecimento dos fatos ocorridos. Como o Ofício que lhe fora encaminhado não estava instruído com as cópias das NFLD e AI, inteirou-se do assunto somente porque contratou os mesmos advogados da FCA. Enfatiza, no entanto, que não competia aos advogados e sim ao Fisco dar-lhe a devida ciência. Por esses motivos, apenas para evitar preclusão, reitera os fundamentos expostos pela FCA, o que não desmente nem prejudica as aludidas preliminares de nulidade e ilegitimidade passiva antes apontadas.

Requer, ao final, a nulidade da notificação, por ausência de fundamentação e de ciência regular; o reconhecimento da ilegitimidade para figurar no polo passivo; a extinção por decadência do crédito relativo aos fatos geradores anteriores a 07/2003; e a improcedência do lançamento no que se refere às verbas pagas a título de PLR e Indenizações.

A DRJ julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Contribuinte, nos termos do susodito Acórdão nº 02-23.816 (p. 476), conforme ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/10/2000 a 31/12/2006

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO.

A isenção está condicionada ao fato de a origem dos valores pagos ser o lucro ou resultado da empresa, de a participação estar desvinculada da remuneração e ser efetivada de acordo com lei específica.

VERBAS INDENIZATÓRIAS.

Somente as indenizações previstas em lei não integram o salário de contribuição.

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS E DE VÍNCULOS.

Os Relatórios de Representantes Legais e de Vínculos integram os processos de autuação e se destinam a esclarecer a composição societária da empresa no período do débito, a fim de subsidiarem futuras ações executórias de cobrança. Esses relatórios não são suficientes para se atribuir responsabilidade tributária As pessoas neles relacionadas.

GRUPO ECONÔMICO

APLICAÇÃO DA SÚMULA V1NCU LANTE N° 08. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 45 DA LEI N. 8.212/91.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu através da Súmula Vinculante n. 8 a inconstitucionalidade formal do art. 45 da Lei n. 8.212/91, que lixava em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais.

DECADÊNCIA QUINQUENAL.

Aplicam-se os prazos decadenciais previstos no Código Tributário Nacional aos créditos destinados à Seguridade Social.

ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO. LEI NOVA.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

MOMENTO DE COMPARAÇÃO. MULTA MENOS SEVERA.

A comparação das multas para verificação e aplicação da mais benéfica somente poderá operacionalizar-se quando a liquidação do crédito for postulada pela contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Cientificada dos termos da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 553), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

- (i) necessidade de exclusão dos co-responsáveis;
- (ii) decadência dos créditos anteriores a dezembro/2002, inclusive;
- (iii) em relação à tributação dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nulidade do lançamento / impossibilidade de inovação nos fundamentos fáticos do lançamento; e
- (iv) não incidência de contribuição patronal sobre as indenizações decorrentes de demissão sem justa causa, face à natureza não remuneratória desta verba.

Na sessão de julgamento realizada em 08 de novembro de 2021, este Colegiado, por maioria de votos, converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência para que a Unidade de Origem, em síntese, adotasse as seguintes providências:

- verificar, nos sistemas internos da RFB, se houve algum recolhimento, por parte da Contribuinte, entre as competências de outubro de 2000 a novembro de 2022, referente às contribuições devidas ao FNDE, ainda que o pagamento tenha sido realizado posteriormente ao vencimento, mas desde que antes do início do procedimento fiscal;
- caso a RFB não localize recolhimento em sua base de dados, deverá ser intimada a Contribuinte para que apresente o competente comprovante, devendo a autoridade administrativa fiscal se manifestar acerca de eventual comprovante que venha ser apresentado pela Autuada.

Consolidar o resultado da diligência, de forma conclusiva, em Informação Fiscal que deverá ser científica ao Contribuinte para que, a seu critério, apresente manifestação no prazo de 30 (trinta) dias.

Em atenção ao quanto solicitado foi emitida a Informação Fiscal de p.p. 699 e seguintes, em relação à qual, a Contribuinte, devidamente científica, apresentou a sua competente manifestação (p. 817).

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, trata-se o presente caso de lançamento fiscal com vistas a exigir débitos das contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, lançadas por força do Decreto 6.003, de 28/12/2006, combinado com o disposto na Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, incidentes sobre valores recebidos por segurados empregados na rubrica de Participação nos Lucros e Resultados; sobre aluguéis, condomínios e IPTU pagos em nome de pessoas físicas e sobre pagamentos de vantagem pessoal e indenizações.

A DRJ, em face da impugnação apresentada, julgou procedente em parte o lançamento fiscal, nos seguintes termos, em síntese:

* excluiu da autuação a responsável solidária Mineração Tacumã Ltda; e

* reconheceu a perda do direito do Fisco constituir o crédito tributário até a competência 11/2001, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, nos termos art. 173, I, do CTN.

Cientificada da decisão de primeira instância, a Contribuinte apresentou o seu recurso voluntário (p. 553), esgrimindo suas razões de defesa nos seguintes pontos, em síntese:

(i) necessidade de exclusão dos co-responsáveis;

(ii) decadência dos créditos anteriores a dezembro/2002, inclusive;

(iii) em relação à tributação dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nulidade do lançamento / impossibilidade de inovação nos fundamentos fáticos do lançamento; e

(iv) não incidência de contribuição patronal sobre as indenizações decorrentes de demissão sem justa causa, face à natureza não remuneratória desta verba.

Passemos, então, à análise individualizada das razões de defesa da Recorrente.

Da Necessidade de Exclusão dos Co-Responsáveis

A Contribuinte inaugura suas razões de defesa recursais se insurgindo contra o relatório denominado REPLEG.

A matéria não comporta discussão, sendo objeto do Enunciado de Súmula CARF nº 88, *in verbis*:

Súmula CARF nº 88

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Assim, não há qualquer provimento a ser dado ao apelo recursal da Contribuinte neste particular.

Da Decadência

Em sua impugnação, a Contribuinte defendeu a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência 12/2002, inclusive, em face do transcurso do lustro decadencial, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

No que tange ao reconhecimento da decadência, o órgão julgador de primeira instância concluiu que *a empresa, em razão de não reconhecer como parcelas integrantes do salário de contribuição, deixou de realizar recolhimentos que possam ser considerados pagamentos antecipados do crédito exigido, o que implica, para o caso, a incidência da regra contida no artigo 173, inciso I, do CTN*, cancelando, assim, o crédito tributário até a competência 11/2001, inclusive.

No que tange à matéria em análise, a Contribuinte, em sua peça recursal, defende que:

O fundamento utilizado pela decisão ora recorrida de que não houve recolhimento da contribuição (salário educação) sobre determinadas rubricas e por isso não haveria valor ou pagamento a homologar, o que afastaria o art. 150, §4º do CTN, é completamente falacioso. Data vénia, houve recolhimento a homologar. A Recorrente recolheu a contribuição sobre as parcelas que entendia como devidas, pois de nítido caráter salarial, deixando de recolher sobre as parcelas ora discutidas que não compõe a base de cálculo da contribuição, tais como PLR e indenizações (pelos argumentos narrados ao longo da sua defesa).

Portanto, caberia à Fiscalização homologar o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de pagamentos (e os recolhimentos ordinários foram realizados) nos meses glosados, não o fazendo houve a homologação tácita ou a preclusão máxima para não revisar o lançamento! A aplicação do art. 150, §4º do CTN é evidente e somente seria afastada pela tese suscitada na decisão recorrida se não houvesse nenhum recolhimento de contribuições sobre folha naqueles meses, o que não ocorreu!

Neste espeque, concluiu que *deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN, concluindo-se pela decadência dos créditos até a competência de 12/2002, inclusive.*

Pois bem!

Quanto ao prazo decadencial, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucionais os art. 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e editou a Súmula Vinculante nº 8, com o seguinte teor:

Súmula Vinculante nº 08 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

A partir da edição da Súmula Vinculante nº 8, ocorrida em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatá-la.

Desse modo, o prazo decadencial para lançamento das contribuições previdenciárias passa de dez para cinco anos, nos termos do CTN.

Falta agora determinar o termo inicial para sua contagem.

Como regra geral, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial é aquele definido no inciso I, do art. 173 do CTN, nos seguintes termos:

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

Entretanto, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo pagamento antecipado por parte do sujeito passivo, ainda que parcial, o prazo decadencial conta-se nos termos do §4º do art. 150 do CTN, que assim dispõe:

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.

(...) § 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.

Destarte, é primordial verificar a existência ou não de pagamento a fim de ser fixada qual das duas regras será utilizada para a determinação do termo inicial para a contagem do prazo decadencial.

No caso em análise, este Colegiado, na sessão de julgamento realizada em 08 de novembro de 2021, converteu o julgamento do presente processo administrativo em diligência para que a Unidade de Origem, em síntese, verificasse a existência de pagamento antecipado (ou não) referente às contribuições devidas ao FNDE (objeto do presente lançamento fiscal), ainda que o pagamento tenha sido realizado posteriormente ao vencimento, mas desde que antes do início do procedimento fiscal.

Em atenção ao quanto solicitado, foi emitida a Informação Fiscal de p.p. 699 e seguintes e respectivos anexos, por meio da qual o preposto fiscal diligente concluiu, em síntese, que:

(i) a empresa, no período fiscalizado, não recolheu o Terceiro FNDE através de GPS;

(ii) confirmou que a empresa, no período fiscalizado, recolheu para os Terceiros INCRA, SEBRAE e SENAI através de GPS.

Neste particular, registre-se que, tendo sido confirmado o pagamento das contribuições destinadas ao INCRA, SEBRAE e SENAI, e sendo certo tais contribuições possuem a mesma base de cálculo da contribuição destinada ao FNDE (folha de salários) e guardam a mesma natureza jurídica (contribuição para “Terceiros”), conclui-se que os pagamentos identificados se apresentam suficientes para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN, para configuração da decadência.

Destaque-se, ainda, que, nos termos do Enunciado de Súmula CARF nº 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Ou seja: ao contrário do entendimento perpilhado pelo órgão julgador de primeira instância, para a caracterização de pagamento antecipado, cumpre verificar se houve recolhimento, por parte do contribuinte, do tributo objeto da autuação (contribuição para terceiros, *in casu*), mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Sobre o tema, confira-se o excerto abaixo reproduzido do Acórdão nº 9202-008.667, de 17 de março de 2020, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, *in verbis*:

Assim, nos casos em que há pagamento antecipado, o termo inicial é a data do fato gerador, na forma do § 4º, do art. 150, do CTN. Por outro lado, na hipótese de não haver antecipação do pagamento, o dies a quo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme prevê o inciso I, do art. 173, do mesmo Código.

Destarte, o deslinde da questão passa necessariamente pela verificação da existência ou não de pagamento e, mais especificamente, que tipo de recolhimento poderia ser considerado. No presente caso, a autuação se referiu a valores relativos a Auxílio-Alimentação e Abono de Férias pagos aos segurados empregados, bem como incidentes nas remunerações pagas a trabalhadores autônomos e a título de pró-labore, de sorte que é aplicável a Súmula CARF nº 99:

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Nesse passo, foi efetuada diligência à Unidade de Origem, que por meio da Informação Fiscal de e-fls. 339 a 341 e do documento de e-fls. 345/346, confirmou a existência de pagamentos antecipados, relativos à NFLD em questão, nos períodos de 01/01/1999 a 31/12/2000:

3. Em consulta ao sistema de Arrecadação menu recolhimento, conta corrente da empresa, constatamos recolhimentos em todas competências no período 01/01/1999 a 31/12/2000, no código 2100 (empresas em geral), conforme documentação em anexo.
4. Após análise dos pagamentos efetuados em GPS, no período de 01/1999 a 12/2000, constatamos que parte dos recolhimentos se referem ao INSS e outra parte a outras entidades.

Assim, deve ser aplicado o art. 150, § 4º, do CTN. Como a ciência ao sujeito passivo foi levada a cabo em 07/12/2006 (fls. 108), constata-se que a única competência em litígio, de 12/2000, fora efetivamente fulminada pela decadência.

Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento, declarando a decadência relativamente à competência de 12/2000.

Dessa forma, aplica-se no presente caso a regra prevista no art. 150, § 4º do CTN para a contagem do prazo decadencial, segundo a qual o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador.

Neste espeque, tendo em vista que o lançamento tributário só se considera definitivamente constituído após a ciência (notificação) do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 145 do CTN), **que, no caso concreto, ocorreu em 11/12/2007** (p. 2), resta configurada a perda do direito de o Fisco constituir o crédito tributário até a competência de 11/2002, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos acima declinados.

Da PLR

No que tange à tributação das remunerações pagas a segurados empregados a título de participação nos lucros ou resultados, assim se manifestou a autoridade administrativa fiscal:

A previsão para pagamento consta de Acordo Coletivo de Trabalho e Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Resultados(específico para este fim), na forma da Lei número 10.101/2000, ressalvado o que se segue:

-Para o ano de 2003, não consta previsão para pagamento de PLR, uma vez que não foram estabelecidas e pactuadas previamente entre empresa, empregados e sindicato, acordo ou convenção coletiva para este fim, portanto, os valores pagos correspondentes a 2003, constituem-se em salário de contribuição.

-Conforme Ata de Reunião Extraordinária da Diretoria, realizada em 31/07/2003, foi aprovada pagamento em julho/2003, de 0,5(meio) salário como adiantamento de PR (Participação Resultados).

-Com relação ao ano de 2002 o PLR foi previsto em Acordo Coletivo de Trabalho, contudo, consta de Ata de Reunião entre Comissão dos Empregados do Programa de Remuneração variável da FCA e a Ferrovia Centro Atlântica S/A do dia 18/02/2003 as seguintes considerações:

* A empresa informou que ficou prejudicado qualquer pagamento do programa relativo ao ano 2002, a título de adiantamento, por motivo de não cumprimento de metas.

* Os representantes dos empregados refutaram tal afirmação da empresa alegando que as metas não foram negociadas durante o exercício de 2002.

* Em razão do impasse ficou acordado a manutenção do adiantamento mais o pagamento de 50% do salário nominal.

(...)

2.1.3- Pelos dispositivos transcritos acima, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente é excluída do salário-de-contribuição quando concedida nos termos de lei específica. A partir de 29/12/94, em face da Medida Provisória 794/94 e das suas reedições é que o § 9º do art. 28 da Lei n.º 8.212/91 passou a ter eficácia plena.

Os artigos 1º e 2º da citada Medida Provisória e reedições dispõem:

(...)

Art. 2º. Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados.

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

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
 - b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
- (grifamos)

2.1.5- Pelos fatos explicitados no item anterior, constata-se que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados não observaram a legislação específica. Dessa forma o referido pagamento constitui em parcela salarial integrante do salário-de-contribuição, consoante art. 37, § 10º do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto 356/91, com alterações do Decreto nº 612/92.

Sobre o tema, o órgão julgador de primeira instância destacou e concluiu que:

(...)

Depreende-se, portanto, da Lei nº 10.101/00, que a previsão do pagamento da Participação nos Lucros e Resultados da empresa figura como requisito necessário legitimidade do programa, bem como a especificação de critérios e condições a serem cumpridos pelas partes, acompanhada dos mecanismos de aferição dos mesmos.

No caso presente, a defesa ressalta que detinha os dois instrumentos de negociação previstos na legislação: o Acordo e a Comissão e enfatiza o caráter espontâneo do pagamento da PLR.

Ocorre que apenas a previsão em acordo coletivo de trabalho ou a atuação de comissão representante das partes não é procedimento bastante para enquadrar o pagamento de participação nos lucros e resultado da empresa nos pressupostos previstos na Lei.

O relato da autoridade lançadora dá conta de que, para o ano de 2002, os critérios e condições que viabilizariam o pagamento da PLR não foram acordados. Corrobora essa informação a Ata de Reunido realizada em 18/02/2003, apresentada tanto pela Fiscalização, fl. 76, como pela defesa, doc. Nº 04, fl. 172. De tal documento consta o comunicado feito pela Ferrovia aos presentes, sobre o atingimento de apenas 33.22% das metas, fato que inviabilizava, naquele ano, qualquer pagamento de PLR e a decisão de, mesmo assim, efetuar o pagamento da PLR, em razão do impasse criado pelo inconformismo dos empregados, que alegavam não ter havido nenhuma negociação de metas.

De fato, como argumenta a defesa, fixar metas é apenas um, dentre outros critérios, que pode ser adotado para compor as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas. É uma faculdade dada pela lei e sua ausência não tem o condão de descharacterizar o pagamento de PLR, desde que, outros mecanismos de aferição sejam estabelecidos.

Ressalta-se, a empresa detinha o conhecimento da necessidade de clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas para a participação nos lucros e resultados quando assim se expressou em sua peça impugnatória "*Do disposto no § 1º nota-se que a conduta obrigatória para a empresa é de fazer constar nos instrumentos de negociação regras claras e objetivas para fixação da PLR. Nesse caso, o dispositivo se utiliza da expressão "deverão".*

De acordo com o demonstrado nos autos, para o ano de 2002, as regras não foram pactuadas previamente com os empregados. A empresa, em reunião realizada em fevereiro de 2003, considerou a meta de geração de caixa que, segundo ela, era utilizada como gatilho para pagamento da PLR desde 1997. Os empregados relutaram contra tal decisão, afirmando que as metas não foram negociadas. A empresa, então, não apenas

manteve o adiantamento pago em agosto de 2002 (50% do salário nominal), como também consentiu em pagar até 28/02/2003 outra parcela, novamente 50% do salário nominal, sem qualquer vinculação com o resultado obtido.

A alegação da defesa, de que tendo as metas sido atendidas em parte, no ano de 2002, e, assim, apenas o pagamento de 50% do valor inicialmente pactuado restou acordado, não condiz com as informações registradas na ata da reunido de 18/02/2003, abaixo transcritas. Nessa ata, resta claro que a empresa, decidindo de forma totalmente desvinculada do resultado obtido, não só deixou de descontar o adiantamento feito aos empregados em agosto de 2002 (50% do salário nominal), como acordou em pagar outra parcela de mesmo valor.

(...)

Com relação ao ano de 2003, do Acordo Coletivo de Trabalho 2003/2004, vigência 01/09/2003 a 31/08/2004, não consta previsão para pagamento de PLR. Entretanto vê-se que de reunião ocorrida em 29/08/2003, participou a comissão de empregados do programa PLR da Ferrovia, o que atende satisfatoriamente a exigência prevista no art. 2º inciso I da Lei n.º 10.101/2000.

Observa-se que na referida reunião a Ferrovia apresenta os novos indicadores que comporão a metodologia do Programa de Remuneração Variável de 2003, propõe que seja adiantado o valor de 50% do salário-base e assume que, caso não ocorra o atingimento das metas, este adiantamento não será descontado dos empregados, constituindo-se em risco exclusivo dela.

Em março/2004, nova reunião aconteceu, presente a comissão dos empregados, onde a Ferrovia informou, conforme regras pactuadas, que os resultados alcançados foram insatisfatórios, inviabilizando qualquer pagamento da PLR em 2003.

Manteve, no entanto, o compromisso de não descontar dos empregados os valores de adiantamento de 50% do salário-base pagos em setembro de 2003.

Nesse contexto, há que ressaltar a clara intenção do legislador em promover uma integração entre o capital e o trabalho como incentivo a produtividade, ao empenho e ao bom trabalho desenvolvido pelos empregados. Com efeito, é fator indissociável do conceito de "participação nos lucros e resultados" que o seu pagamento seja realizado com base em fatores previamente pactuados, aferidos diretamente sobre a apuração dos resultado positivos da empresa, sob pena de se desvirtuar a sua natureza.

Assim é de fácil percepção e conclusão que a existência de regras pactuadas previamente para observância no ano de 2002 e resultados positivos obtidos no ano de 2003 seriam fundamentais para que a realidade fática presente nos autos enquadrasse na hipótese prevista não só na lei n.º 10.101/00, como também no inciso XI, do art. 7º da Constituição Federal/88 e na lei n.º 8.212/91, art. 28, §9º, "j".

Conforme restou claro nos autos, não há como considerar que tenha havido pagamentos aos segurados empregados a título de participação nos resultados nos anos de 2002 e 2003, pois, no que se refere a 2002, o resultado obtido foi insatisfatório e inexistiram critérios e condições previamente ajustados; quanto a 2003, além dos parâmetros não terem sido acordados previamente (foram negociados em agosto/2003), o resultado proposto para ser distribuído não foi alcançado.

Conclui-se, desse modo, que não há que se falar em participação nos lucros e resultados se o que se concede é um percentual sobre salário-base, desvinculado do efetivo resultado da empresa nos exercícios em questão. Aceitar uma vantagem calculada apenas sobre salário-base como participação nos lucros e resultados, seria acolher a hipótese da empresa dividir lucros ainda que tenha prejuízo, e contribuir para que a participação nos lucros e resultados deixe de ser "instrumento de integração entre capital e trabalho e de incentivo a produtividade". Portanto, as parcelas pagas, ora analisadas, integram o salário de contribuição.

Em sua peça recursal a Contribuinte, além de reiterar seu argumento de defesa no sentido de que *os pagamentos de PLR espontaneamente mantidos pela empresa não dependem de metas a serem previamente conhecidas pelos empregados*, pugna pela nulidade do lançamento fiscal neste particular, defendendo a impossibilidade de inovação nos fundamentos fáticos da autuação. Confira-se:

No Relatório que serve de fundamentação à NFLD 37.027.025-8, o motivo pelo qual a fiscalização entendeu pela tributação da PLR/2003 foi unicamente a ausência de previsão em instrumento de negociação coletiva, *verbis*:

2.1 Para o ano de 2003, não consta previsão para pagamento de PLR, uma vez que não foram estabelecidas e pactuadas previamente entre empresa, empregados e sindicatos, acordo ou convenção coletiva para este fim, portanto, os valores pagos correspondentes a 2003 constituem-se em salário de contribuição.

Ocorre que, como amplamente demonstrado na Impugnação, e apontado pela decisão da DRJ, havia tal previsão, restando, portanto, afastado o fundamento do lançamento. Confira-se para tanto excerto da respectiva decisão (fls. 253):

"Com relação ao ano de 2003, (...), vê-se que de reunião ocorrida em 29/08/2003, participou a comissão de empregados do programa PLR da Ferrovia, o que atende satisfatoriamente a exigência prevista no art. 2º, inciso I da Lei n.º 10.101/2000."

Ocorre que, a decisão recorrida se pautou em novo fundamento para sustentar o lançamento, qual seja: ausência prévia de estipulação de parâmetros, os quais teriam sido acordados tão-somente em agosto de 2003, bem como no fato do resultado proposto para ser distribuído, não ter sido alcançado.

(...)

De mais a mais, os pagamentos de PLR espontaneamente mantidos pela empresa não dependem de metas a serem previamente conhecidas pelos empregados. O cálculo e demonstrativo das metas não interferem na natureza do pagamento, mas apenas no seu montante; de modo que mesmo ultrapassada a preliminar de nulidade do lançamento, ainda, assim, o mesmo não pode subsistir, se não vejamos.

Pois bem!

A matéria em questão já foi objeto de análise por esse Egrégio Conselho por ocasião do julgamento do processo n.º 15504.001499/2007-53, da mesma Contribuinte, referente ao DEBCAD n.º 37.027.024-0, decorrente da mesma ação fiscal que deu origem ao caso ora em análise.

Assim, ressaltado o entendimento pessoal deste Conselheiro-Relator, o qual está em consonância com os fundamentos objeto do Acórdão n.º 2401-003.228, considerando que a matéria em questão, conforme dito no parágrafo precedente, já foi objeto de análise por esse Egrégio Conselho, com decisão definitiva, inclusive, da Colenda 2^a Turma da CSRF, adoto como razões de decidir os fundamentos do já mencionado Acórdão n.º 2401-003.228 com as revisões operadas pelo Acórdão n.º 9202-007.927, abaixo transcritos neste particular:

Acórdão 2401-002.228

4. PLR dos anos de 2002 e 2003

Diante da aplicação da decadência aos períodos até novembro de 2002, restaram no lançamento dois pagamentos realizados a título de PLR – um relativo ao mês de fevereiro de 2003, que se refere ao programa do ano de 2002; e outro relativo ao mês de setembro de 2003, que diz respeito à antecipação da PLR devida quanto ao ano de 2003.

Passemos, assim, à análise dos argumentos levantados pela autoridade fiscal para motivar a autuação.

2002

Como se sabe, o art. 10, III, do Decreto n.º 70.235 de 1972, estabelece a motivação como requisito material de validade do auto de infração, sem o qual a autuação se torna nula.

Até porque, nos termos do art. 142 do CTN, para que haja a constituição do crédito tributário, é necessária a configuração da materialidade do tributo. Assim, quando não há descrição suficiente dos fatos que permita com clareza identificar a configuração do elemento material que faz nascer a obrigação tributária, o lançamento está viciado, pois o crédito não foi devidamente definido.

O presente Conselho já se manifestou nesse sentido. Vejamos:

QUALIFICAÇÃO DO VÍCIO DA NULIDADE. VÍCIO MATERIAL QUE SE CARACTERIZA NA AUSÊNCIA OU INSUFICIÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO DO ATO ADMINISTRATIVO.

Quando o ato administrativo do lançamento traz fundamentação legal equivocada (pressuposto de direito) e/ou quando a descrição dos fatos trazida pela fiscalização (pressuposto de fato) é omitida ou deficiente, temos configurado um vício de motivação ou vício material.

Lançamento Anulado por Vício Material.

Carf, Relator Mauro José Silva, Acórdão 2301003.426 – 3^a Câmara / 1^a Turma Ordinária. Data: 14/03/2013.

Passamos, então, à análise do plano referente ao ano de 2002.

Quanto ao referido ano (2002), a autoridade lançadora, em seu breve relatório fiscal, afirma o seguinte:

2.3 Com relação ao ano de 2002 o PLR foi previsto em Acordo Coletivo de Trabalho. Contudo, consta da Ata de Reunião entre a comissão dos empregados do Programa de Remuneração Variável da FCA e a Ferrovia Centro Atlântica S/A do dia 18/02/2003 as seguintes considerações:

2.3.1 A Empresa informou que ficou prejudicado qualquer pagamento do programa relativo ao ano 2002, a título de adiantamento, por motivo de não cumprimento de metas.

2.3.2 Os representantes dos empregados refutaram tal afirmação da empresa alegando que as metas não foram negociadas durante o exercício de 2002.

2.3.3 Em razão do impasse ficou acordado a manutenção do adiantamento mais o pagamento de 50% do salário nominal.

Anexa planilha onde consta os valores pagos, nome dos beneficiários e competência.

3. (...)

A intitulada PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) foi paga pela empresa em desacordo com os artigos 2º e 3º reproduzidos acima, como se pode observar pela análise das cláusulas constantes dos mencionados acordos:

- Ausência de prévia negociação entre a empresa e seus empregados onde deveriam constar as regras quanto à fixação de princípios, critérios, condições para o efetivo pagamento da PLR;

Pelo que se verifica do trecho acima transcrito do relatório fiscal, a fiscalização limita-se a listar, nos itens 2.3.1 a 2.3.3., os fatos retratados na ata da reunião da comissão de empregados do programa de remuneração variável da Recorrente e, ao concluir, limita-se a afirmar, de forma genérica, que a PLR foi paga pela empresa em desacordo com o artigos 2º e 3º da Lei n. 10.101/2000, indicando especificamente como motivo da autuação *a ausência de prévia negociação entre a empresa e seus empregados, onde deveriam constar as regras quanto à fixação de princípios, critério e condições para o efetivo pagamento da PLR*.

Da leitura da citada ata, contudo, conclui-se que a motivação da autuação, quanto ao PLR do ano de 2002, pago em fevereiro de 2003, não pode ser a ausência de prévia negociação entre a empresa e seus empregados, mas sim, provavelmente, o fato de que as metas traçadas não foram atingidas, tendo o pagamento decorrido unicamente de negociação entre a empresa e o Sindicato, desvinculada de qualquer critério ou meta pré-estabelecida.

Para melhor análise, convém transcrever a íntegra da citada ata (grifos nossos):

“Aos 18 dias do mês de fevereiro de 2003, reuniram-se em Belo Horizonte os representantes da FCA e a Comissão de Empregados do Programa de Remuneração Variável da FCA, com a participação do representante dos Sindicatos conforme previsto na ACT 2002/2003, todos qualificados abaixo, para tratar dos assuntos relacionados com o referido programa. **Iniciados os trabalhos, os representantes da FCA demonstraram que a meta de geração de caixa em 2002 ficou em 33,22%, valor bem abaixo da meta, sendo que a geração de caixa, desde 1992 é utilizada como gatilho para os Pagamentos Previstos no Programa, sendo portanto formado pela FCA que como o gatilho não foi atingido, ficou prejudicado qualquer pagamento do Programa relativo a 2002. Em razão do resultado alcançado foi informado também que os empregados, a princípio deveriam devolver a parcela recebida em agosto de 2002 a título de adiantamento. Os representantes dos empregados refutaram a afirmação alegando que as metas não foram negociadas durante o exercício de 2002. Em razão do impasse criado restou definir que a solução seria negocial, tendo os representantes solicitado o pagamento de 88% do salário nominal para a quitação dos valores devidos em função do programa, além dos valores já adiantados em agosto/2002. A empresa apresentou então uma contraproposta: (a) pagamento de 50% do salário nominal, além dos valores já adiantados, até o dia 28 de fevereiro de 2003; (b) definição das regras do Programa de Remuneração Variável de 2003 no prazo de 60 (sessenta) dias a partir desta data e (c) desobrigação do adiantamento previsto em julho de 2003, mesmo porque as regras do programa ainda estão por ser definidas no prazo previsto de 60 (sessenta) dias, quando este assunto será negociado. Com relação a eventuais empregos da empresa que não tenha recebido o adiantamento de 50% do salário nominal em agosto de 2002, a FCA se compromete a pagar o valor de 1 (um) salário nominal.”**

Da leitura da ata acima, é possível concluir que não há relação entre o seu teor e a alegada ausência de prévia negociação fixando regras para o pagamento da PLR. Por outro lado, não se pode admitir que a fiscalização simplesmente transcreva fatos – aqueles ocorridos em 18/02/2003 – deixando para o contribuinte, ou os órgãos julgadores, a tarefa de dar àqueles fatos o devido enquadramento legal.

Deveria a fiscalização ter expressado em que medida as deliberações tomadas na citada Reunião afastam a aplicação da imunidade aos pagamentos de participação nos lucros e resultados. Poderia a fiscalização, por exemplo, ter dito que o pagamento efetuado em fevereiro de 2003 não decorreu do atingimento das metas acordadas para o PLR do ano de 2002, mas sim de mera liberalidade, cedida em função da negociação que foi travada com os representantes dos empregados. E, ainda, que pagamentos dessa natureza, mesmo que esporádicos, sem o caráter da habitualidade, poderiam de algum modo ser considerados como salário de contribuição.

Contudo, não foi esse o caminho trilhado pela autoridade fiscal, que preferiu deixar a cargo dos órgãos julgadores e contribuinte a tarefa de aplicar o direito ao fato e, com isso, extrair as consequências jurídicas e fundamentar o lançamento.

Tanto é assim, que a DRJ, ao analisar a citada Ata, extrai dela as mais diversas razões para que os pagamentos não sejam tratados como PLR, tais como, a ausência de prévia fixação de metas, conforme reclamado pelo Sindicato e exigido por lei; o não atingimento dessas metas, o que afastaria a natureza do pagamento como de participação nos lucros.

A fiscalização, contudo, não se desincumbiu do seu dever de descrever com clareza a ocorrência do fato gerador, vez que não deixa claro em que medida as deliberações da ata citada afastam a desoneração dos pagamentos de PLR.

Diante do cenário acima, voto por afastar a cobrança sobre o pagamento efetuado em fevereiro de 2002, a título de PLR.

2003

Quanto ao pagamento de PLR efetuado em setembro de 2003, relativo à antecipação da participação quanto ao próprio ano de 2003, a Recorrente alega a nulidade do lançamento, diante da impossibilidade de modificação do seu fundamento, pois, embora o Relatório Fiscal tenha embasado a autuação na ausência de instrumento de negociação coletiva, a DRJ entendeu por bem acolher novo fundamento para sustentar o lançamento.

Como se sabe, o lançamento é um procedimento vinculado e obrigatório da Administração Pública, a quem compete analisar os fatos e demonstrar a ocorrência do fato gerador diante da sua subsunção à norma e, em seguida, intimar o contribuinte dando início ao procedimento fiscal. O lançamento é regido pelo princípio da imodificabilidade, previsto nos arts. 145e 146 do CTN.

O primeiro deles, o art. 145 do CTN, define que o lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo, só pode ser alterado em razão da impugnação, recurso de ofício ou alguma das hipóteses legais previstas no art. 149 do CTN, que correspondem ao limite temporal da revisão, a ocorrência de erro de fato, fraude ou falta funcional da autoridade ou omissão da formalidade funcional.

O art. 146 do CTN, por sua vez, estabelece limite quanto à possibilidade de alteração do lançamento, impedindo a mudança do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa no momento do lançamento. Verifica-se, portanto, que o objetivo da norma é proteger o contribuinte, preservando a relação jurídica e o vínculo entre sujeitos fixado pelo lançamento.

Vejamos, então, a sucessão de fatos que ocorreu no presente processo.

Da análise do *Relatório Fiscal*, verifica-se que a autuação referente à ausência de recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre o valor distribuído a título de participação nos lucros do ano de 2003 fundamentou-se na inexistência de acordo entre a empresa e seus empregados.

2.1. Para o ano de 2003, não consta previsão para pagamento de PLR, uma vez que não foram estabelecidas e pactuadas previamente entre empresa, empregados e sindicatos, acordo ou convenção coletiva para este fim, portanto, os valores pagos correspondentes a 2003 constituem-se em salário de contribuição.

A DRJ, ao se manifestar nos autos, fez um resumo dos fatos, momento em que consignou, acerca da autuação em relação à distribuição de lucros no ano de 2003, o seguinte:

Informa o referido relatório, no que se refere à participação no lucro ou resultado, que para o ano de 2003 não houve previsão para o pagamento de PLR, pois não foi estabelecido e pactuado previamente entre empresa, empregados e sindicatos, Acordo ou Convenção Coletiva para este fim.

Após a análise dos argumentos trazidos pela então Impugnante, ora Recorrente, a DRJ concluiu pela necessidade de realização de diligência, questionando aos Fiscais:

1) Se, ao consignar como inexistente a previsão para pagamento de PLR referente 2003 em Acordo ou Convenção Coletiva, levou em consideração o disposto na cláusula 3ª do ACT 2002/2003, juntado às fls. 237/261 ou às fls. 305/316;

O Fiscal responsável, então, apresentou o seguinte esclarecimento:

1.1. Com relação ao ano de 2003, no que pese o disposto na clausula do ACT, fls.. 237/261 a empresa não apresentou memória de cálculo e demonstrativos das

aferições de cumprimento das metas, ver ata de reunião com a comissão de empregados do programa de participação nos lucros ou resultados da Ferrovia Centro Atlântica S.A FCA do dia 23/03/2004 fls.328, portanto somos pela manutenção do débito.

Pelo que se vê, o fiscal autuante alterou por completo o fundamento da autuação, que deixou de ser a ausência de acordo relativo a PLR, para se tornar falta de apresentação de memória de cálculo e demonstrativo de aferição de cumprimento de metas.

O fiscal, ainda, faz referência à ata de reunião da comissão de empregados do programa de PLR do dia 23/03/2004, reunião esta em que foram apresentados os resultados das metas acordadas para o ano de 2003, as quais não foram novamente atingidas. Nesse contexto, a que memória de cálculo estaria o auditor fiscal se referindo? À memória que dá respaldo ao não atingimento de metas que foi discutido na citada reunião? Mais uma vez falta clareza ao lançamento.

A DRJ, por sua vez, também reconheceu expressamente a existência de acordo, em cumprimento às exigências legais:

Com relação ao ano de 2003, do Acordo Coletivo de Trabalho 2003/2004, vigência 01/09/2003 a 31/08/2004, não consta previsão para pagamento de PLR. Entretanto, vê-se que de reunião ocorrida em 29/08/2003, participou a comissão de empregados do programa PLR da Ferrovia, o que atende satisfatoriamente a exigência prevista no art. 2º, inciso I, da Lei n.º 10.101/2000.

Contudo, ao invés de afastar a autuação, vez que a motivação da autuação não se sustenta, a DRJ entendeu por bem manter o lançamento, utilizando-se, para tanto, de fundamentos totalmente distintos dos que serviram de base ao lançamento original. São eles:

Conforme restou claro nos autos, não há como considerar que tenha havido pagamentos aos segurados empregados a título de participação nos resultados nos anos de 2002 e 2003, pois, no que se refere a 2002, o resultado obtido foi insatisfatório e inexistiram critérios e condições previamente ajustados; quanto a 2003, além dos parâmetros não terem sido acordados previamente (foram negociados em agosto/2003), o resultado proposto para ser distribuído não foi alcançado.

Conclui-se, desse modo, que não há que se falar em participação nos lucros e resultados se o que se concede é um percentual sobre salário-base, desvinculado do efetivo resultado da empresa nos exercícios em questão. Aceitar uma vantagem calculada apenas sobre salário-base como participação nos lucros e resultados, seria acolher a hipótese da empresa dividir lucros ainda que tenha prejuízo, e contribuir para que a participação nos lucros e resultados deixe de ser "instrumento de integração entre capital e trabalho e de incentivo à produtividade". Portanto, as parcelas pagas, ora analisadas, integram o salário de contribuição.

Ora, resta claro que, no caso em análise, houve alteração do fundamento jurídico utilizado para sustentar a autuação da incidência de contribuições previdenciárias sobre o valor distribuído a título de participação dos lucros no ano de 2003, seja pela própria autoridade fiscal, em sede de diligência fiscal, seja pelo órgão julgador *a quo*.

Acolher o Laudo Fiscal Complementar e considerar válido o lançamento com base em fundamento jurídico distinto traz prejuízos irreparáveis à contribuinte, ora Recorrente, uma vez que a própria DRJ demonstrou que não havia razão para a autoridade autuante lançar com base no fundamento jurídico por ela suscitado no momento em que se perfez o lançamento.

Sendo assim, em observância ao exposto nos arts. 145 e 146 do CTN, analisados em linhas acima, entendo pela improcedência da autuação também quanto à PLR distribuída em setembro de 2003, com base no PLR de 2003.

Acórdão 9202-007.927

(...)

Quanto à segunda matéria **nulidade do lançamento por vício formal, relativamente à PLR** o litígio limita-se a dois pagamentos efetuados em 2003 a título de PLR Participação nos Lucros e Resultados, um relativo ao programa de 2002 e o outro referente ao plano de 2003.

No acórdão recorrido, declarou-se a nulidade do lançamento referente a esses dois pagamentos, por vício material. A Fazenda Nacional, por sua vez, pede que o vício seja considerado como de natureza formal.

Com efeito, a declaração de nulidade do lançamento por vício material tem de ser fundamentada quanto às duas situações que, conforme o art. 59, do Decreto nº 70.235, de 1972, lhe dariam causa: decisão proferida por autoridade incompetente ou com cerceamento de direito de defesa.

Registre-se que no Recurso Voluntário (Volume 3 fls. 622 a 651) a Contribuinte, ao longo de extensa defesa de quase trinta páginas, suscitou inúmeras questões de mérito e genericamente a nulidade do lançamento, alegando inovação após a realização de diligência o que envolveu apenas o pagamento da PLR de 2003 requerendo ao final, relativamente à matéria em julgamento:

c) Quanto ao MÉRITO: **preliminarmente, seja anulado o lançamento ora combatido, ao menos na parte referente à exigência de contribuição sobre os pagamentos efetuados pela Recorrente aos seus empregados a título de PLR/2003, pelos motivos expostos no item 2.3.1;** bem como a reforma da decisão para cancelar a autuação no que se refere às contribuições sociais exigidas em virtude do pagamento de PLR, pois a empresa cumpriu todos os ditames constitucionais e legais, conforme os fatos e fundamentos expostos." (grifei)

Nesse contexto, há que se perquirir se a autuação efetivamente padeceria de vício formal, como pleiteia a Fazenda Nacional.

Relativamente ao pagamento da PLR do ano de 2002, efetuado em 2003, o acórdão recorrido assim fundamentou o suposto vício no lançamento:

(...)

Entretanto, a motivação para a tributação dos valores provenientes da PLR do ano de 2002 foi suficientemente clara, conforme o Relatório Fiscal de fls. 219 a 235:

(...)

Assim, ao contrário do afirmado no voto condutor do acórdão recorrido, verifica-se que o Relatório Fiscal foi suficientemente claro ao fundamentar o lançamento na ausência de negociação entre a empresa e seus empregados, o que restou comprovado pela simples leitura da Ata de Reunião entre a comissão dos empregados do Programa de Remuneração Variável. Nesse documento consta que as metas consideradas não atingidas pela empresa não haviam sido negociadas durante o exercício de 2002, o que de resto é confirmado pelo próprio acordo que a empresa firma com os empregados, também descrito na citada ata. Registre-se que tal solução negocial foi adotada exatamente em face do argumento dos empregados, no sentido da ausência de negociação de metas.

Destarte, restou claro que a real motivação do lançamento, como grifado pela própria autoridade lançadora, foi a falta de instrumento de negociação **que contivesse regras quanto à fixação de princípios, critérios e demais condições estabelecidas nos arts. 2º e 3º, da Lei nº 10.101, de 2000.**

Quanto à decisão de primeira instância, o eventual fornecimento de motivação adicional, inclusive em função de argumentos de Impugnação, não constitui fundamento para a declaração de nulidade de lançamento, desde que a motivação constante da autuação seja suficiente, o que no entender deste Conselheiro ocorreu no presente caso, relativamente ao programa de 2002. Nesse passo, ressalte-se que embora no acórdão

recorrido a pecha de inovação por parte da DRJ seja lançada também quanto ao programa de 2002, o julgado somente fundamenta tal inovação no que tange ao programa de 2003, conforme será detalhado mais adiante. Confira-se o que, no entender da relatora do acórdão recorrido, constituiria inovação:

"Tanto é assim, que a DRJ, ao analisar a citada Ata, extrai dela **as mais diversas razões** para que os pagamentos não sejam tratados como PLR, tais como, **a ausência de prévia fixação de metas**, conforme reclamado pelo Sindicato e exigido por lei; o não atingimento dessas metas, o que afastaria a natureza do pagamento como de participação nos lucros." (grifei)

Com efeito, "as mais diversas razões" restringem-se à fundamentação da autuação, calcada na Ata de Reunião entre a comissão dos empregados do Programa de Remuneração Variável, de sorte que não se vislumbra onde residiria a alegada inovação.

Concluindo, constata-se que, relativamente ao programa de 2002, os fatos que ensejaram a autuação foram suficientemente descritos no Relatório Fiscal, para que a Contribuinte pudesse deles se defender, como de fato o fez, de sorte que não há que se falar em ocorrência de vício formal, muito menos material.

No que tange à PLR do ano de 2003, o Relatório Fiscal de fls. 224 em diante assim registra:

"2.1 Para o ano de 2003, não consta previsão para pagamento de PLR, uma vez que não foram estabelecidas e pactuadas previamente entre empresa, empregados e sindicatos, acordo ou convenção coletiva para este fim, portanto, os valores pagos correspondentes a 2003 constituem-se em salário de contribuição."

2.2 Conforme Ata de Reunião Extraordinária da Diretoria, realizada em 31/07/2003, foi aprovada pagamento em julho/2003, de 0,5% (meio) salário como adiantamento de PR (participação Resultados)." (grifei)

Conforme o trecho acima, a fundamentação para rejeição da PLR de 2003 seria a falta de Acordo ou Convenção Coletiva de Trabalho.

Impugnado o lançamento, em face dos argumentos apresentados pela Contribuinte, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG solicitou diligência, conforme Resolução de fls. 347 a 349, contendo as seguintes indagações:

"1) Se, ao consignar como inexistente a previsão para pagamento de PLR referente 2003 em Acordo ou Convenção Coletiva, levou em consideração o disposto na cláusula 3^a do ACT 2002/2003, juntado às fls. 237/261 ou às fls. 305/316;

2) Se, ainda, para concluir pela inocorrência da previsão referenciada no item 1, observou a existência de Comissão de Empregados do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados da FCA, prevista na Lei nº 10.101/2000;"

Em resposta, a Fiscalização assim consignou (fls. 422):

"1.1 Com relação ao ano de 2003, no que pese o disposto na clausula do ACT, fls.. 237/261 a empresa não apresentou memória se cálculo e demonstrativos das aferições de cumprimento das metas, ver ata de reunião com a comissão de empregados do programa de participação nos lucros ou resultados da Ferrovia Centro Atlântica S.A FCA do dia 23/0/2008 fls.328, portanto somos pela manutenção do débito 1.2Representantes da comissão de empregados assinam as atas referentes ao PLR."

Como se pode constatar, a resposta não trouxe maiores esclarecimentos, já que, embora seja mencionado o Acordo Coletivo de Trabalho de fls. 237/261, menciona-se agora ausência de apresentação de memória de cálculo e demonstrativos de aferição das metas, citando-se a ata de fls. 328, especificando-se como datada de "23/0/2008". Trata-se, na verdade, de ata de reunião de 23/03/2004 (efls. 341).

Com efeito, nestas circunstâncias, permanece a ambiguidade e indeterminação acerca da real motivação para a não aceitação da PLR de 2003. Tal falha fica evidente com a

decisão de primeira instância, que claramente tenta integrar a autuação. Confira-se (fls. 512 em diante):

(...)

Com efeito, não há dúvida de que o Colegiado de primeira instância corrigiu e integrou a autuação, fornecendo fundamentos que dela não constaram. No acórdão da DRJ confirmou-se que no Acordo Coletivo de Trabalho 2003/2004 não havia previsão para pagamento de PLR como constara da autuação o que considerou-se suprido pela reunião ocorrida em 29/08/2003, da qual participou a comissão de empregados do programa PLR da Ferrovia. Registre-se que a reunião referida na autuação foi a de 31/07/2003. A partir daí, a DRJ traz um longo arrazoado, sustentado em argumentos e provas, no sentido da desqualificação da PLR de 2003. Entretanto, nada disso constou da autuação, o que efetivamente torna insubstancial o lançamento, nesta parte.

Destarte, relativamente ao pagamento efetuado em fevereiro de 2003, relativo à PLR de 2002, embora esta Conselheira entenda que sequer ocorreu vício na autuação, a Fazenda Nacional fixou o litígio na natureza do vício, pedindo que ele seja considerado de natureza formal, razão pela qual, para que não se caracteriza o julgamento extra petita, há que ser dado provimento ao seu Recurso Especial. Entretanto, quanto ao pagamento efetuado em 2003, referente à PLR de 2003, o lançamento deve ser considerado insubstancial, eis que a autuação não logrou comprovar a existência do fato gerador, o que foi levado a cabo somente pela DRJ, que corrigiu e aprofundou a fundamentação.

Diante do exposto, conheço parcialmente do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas quanto à nulidade do lançamento por vício formal e, no mérito, na parte conhecida, dou-lhe provimento parcial para classificar o vício como de natureza formal, relativamente ao pagamento da PLR 2002, efetuado em fevereiro de 2003.

Neste espeque, à luz das razões de decidir objeto dos Acórdãos 2401-003.228 e 9202-007.927, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, excluindo-se do lançamento fiscal os valores referentes aos Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, reconhecendo-se, em relação a estes, a nulidade formal em relação à PLR referente ao ano de 2002 e a improcedência / insubstancialidade do lançamento em relação à PLR referente ao ano de 2003.

Da Não Incidência de Contribuição Patronal sobre as Indenizações Decorrentes de Demissão Sem Justa Causa, face à Natureza não Remuneratória desta verba

No que tange às indenizações decorrentes de demissão sem justa causa, o Relatório Fiscal (p. 142) assim fundamentou a cobrança da contribuição lançada:

4.1 Da análise da Folha de pagamento, GFIP, e GPS constatou-se as seguintes irregularidades:

a) A empresa não considera como parcela de incidência de contribuição previdenciária e terceiros as seguintes rubricas constantes da folha de pagamento

- Indenização Equiv.4,49,
- Indenização 450,
- Vantagem Pessoal

4.2 Com relação a rubrica 0450- indenização FGTS 40%, a mesma refere ao valor da multa de 40% FGTS em rescisões de contrato de trabalho, sendo replicado, ou seja, a empresa além da multa de 40% do FGTS, paga uma nova parcela correspondentes a este valor.

4.3 Quanto a rubrica 0449- indenização Equiv 4.49 é paga em rescisão de Contrato de Trabalho um número determinado de salário de acordo com o tempo de trabalho do empregado desligado.

Nos termos dos dispositivos legais , as indenizações concedidas por empresas deve integrar o salário-de-contribuição para todos os efeitos, salvo exclusão legalmente expressa, conforme alínea " e "parágrafo 9 do art. 28 da Lei 8.212/91.

(...)

Sobre o tema, a DRJ destacou e concluiu que:

(...) somente as indenizações previstas em lei não integram o salário de contribuição. E é sabido que se deve interpretar literalmente a legislação tributária que dispõe sobre norma de isenção (art. 111, II do CTN).

A empresa junta aos autos cópia do Acordo Coletivo celebrado, alegando que as indenizações pagas, além de previstas no aludido Acordo, visam reparar a supressão da garantia de emprego.

Do referido instrumento consta que o ajuste concedido no item 4.49 e seus subitens (direito As indenizações) abrange empregados admitidos até 31/12/94 e " passa a integrar o Contrato Individual de Trabalho de todos os empregados abrangidos, de forma irrevogável e em caráter permanente e definitivo".

No que diz respeito ao Acordo Coletivo de Trabalho, esse não possui o condão de afastar o caráter salarial de verba paga ao empregado, tampouco exclui-la da incidência da contribuição previdenciária, dado o caráter normativo secundário de referido ato, que se deve ater aos limites da lei.

(...)

Quanto ao argumento de que visa reparar a supressão da garantia de emprego, tal objetivo não a enquadra na previsão do § 9º, alínea "e", item 5 – recebidas a título de incentivo a demissão – pois nenhuma prova foi carreada aos autos no sentido de que os segurados que receberam tais verbas tenham aderido a qualquer Programa de Demissão Voluntária – PDV ou Programa de Demissão Incentivada - PDI.

Em sua peça recursal, a Contribuinte, por sua vez, reitera e defende, em síntese, que:

Não obstante, a DRJ/BHE não reconheceu a natureza indenizatória de tais parcelas, afirmando que elas não estão elencadas no art. 28, §9º da Lei 8.212/91 e que, numa interpretação literal do referido texto legal, conforme exige o art. 111 do CTN, somente as verbas arroladas na Lei 8.212 poderiam ser enquadradas como indenização.

Entretanto, nem a fiscalização tampouco a turma julgadora não levaram em conta as provas juntadas ao presente processo, que comprovam que as aludidas parcelas não estão sujeitas á incidência da contribuição patronal, dada sua natureza incontestavelmente indenizatória, conforme previsto em acordo coletivo (vide cláusula 4.49 que interessa aos autos e que, aliás, foi citada pelo fiscal no relatório da presente NFLD - doc. n.º 07 da Impugnação), *verbis*:

"4.49. RESCISÃO CONTRATUAL E INDENIZAÇÕES

4.49.2 — Esta cláusula elimina em caráter definitivo e irrevogável todas as disposições referentes à Garantia de Emprego vigentes ate 31/12/1994, conforme item 4.49 e seus subitens do Contrato Coletivo de Trabalho vigente no biênio 93/94, mediante troca por verbas indenizatórias nos desligamentos determinados por decisão única e exclusiva da Empresa, nas condições abaixo consignadas:

4.49.1,1 — Para os empregados admitidos ate 31/12/1994, que contem ou venham a contar com 4 (quatro), ou mais, anos de serviços prestados diretamente à Empresa, considerando-se como de efetivo serviço as licenças remuneradas previstas no âmbito do Contrato Coletivo de Trabalho, a FEPASA indenizá-los-á, a título de rescisão contratual, em troca da referida garantia, nos seguintes termos:

A- O empregado que no ato do desligamento contar com 04 (quatro) anos completos, até 10 (dez) anos incompletos, de serviços diretamente prestados à

Empresa, perceberá no ato do desligamento, decorrente de demissão provocada pela empresa, uma indenização correspondente a 1 (um) salário mensal, por ano de serviço, vigente na data do desligamento.

B- O empregado que no ato do desligamento contar com 10 (dez) anos completos, até 20 (vinte) anos incompletos, de serviços diretamente prestados à Empresa, perceberá no ato do desligamento, decorrente de demissão provocada pela Empresa, uma indenização correspondente a 2 (dois) salários mensais por ano de serviço, vigente na data do desligamento.

C- O empregado que no ato do desligamento contar com 20 (vinte) anos completos de serviços diretamente prestados à Empresa, ou mais, perceberá no ato do desligamento, decorrente de demissão provocada pela Empresa, uma indenização correspondente a 2,5 (dois e meio) salários mensais por ano de serviço, vigente na data do desligamento.

D- Nestas hipóteses, a FEPASA pagará ao empregado dispensado, além das verbas indenizatórias acima, 80% (oitenta por cento) incidente sobre os depósitos legalmente corrigidos do FGTS, por ela efetuados, nos quais já estão incluídos os 40% (quarenta por cento) previstos em lei, e mais aviso prévio legal e demais verbas indenizatórias previstas em lei, obrigando-se ainda, à liberação do saldo disponível do FGTS nos termos da lei.

E- O prazo de pagamento de todas as verbas convencionadas neste item será de 10 (dez) dias úteis a partir da data do desligamento ou o previsto em lei, se mais vantajoso ao empregado.

F- O não cumprimento deste prazo torna nula a decisão de demissão da Empresa e assegura a imediata e automática reintegração do empregado, em suas atividades, sem qualquer prejuízo em função do período não trabalhado. (...)"

Neste espeque, conclui que, *como se vê, o pagamento destes valores tem como objetivo resarcir o patrimônio do empregado da perda injustificada de seu emprego (a que antes não estava sujeito, face à garantia de emprego, suprimida no aludido acordo), restabelecendo-o ao seu valor originário, aferido antes do evento prejudicial — qual seja, a dissolução do contrato de trabalho. Não constitui, assim, riqueza nova que se lhe adiciona, mas simples instrumento de restauração do status quo ante.*

Pois bem!!

Sobre o tema, socorro-me aos escólios do Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, objeto do Acórdão nº 2202-005.191, *in verbis*:

(...) verifico a improcedência da autuação sobre tal rubrica. Isto porque, o pagamento da chamada "Indenização Adicional", que tem por base "a dispensa de empregado por iniciativa do empregador e sem justa causa" em razão de negociação coletiva ao ser pago uma única vez, por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de "ganho eventual", não sendo razoável considerar o referido pagamento como remuneração.

Aliás, não creio que restem dúvidas de que o referido valor e o motivo de seu pagamento não correspondem a serviços prestados, nem em tempo à disposição do empregador, não tendo qualquer natureza contraprestativa, de modo a não corresponder a salário. Sua natureza jurídica é bem peculiar, face a liberalidade, de qualquer sorte mais se aproxima de uma multa (não indenizatória) podendo ser tido como um ganho eventual pelo ponto de vista do empregado, daí não integrar o salário-de-contribuição.

Por conseguinte, deve-se afastar o conceito de salário-de-contribuição da referida rubrica, ex vi do art. 28, § 9.º, alínea "e", item "7" (ganho eventual).

De mais a mais, registro que, em 15 de janeiro de 2019, a 1.^a Turma Ordinária da 3.^a Câmara da 2.^a Seção teve igual entendimento relativo ao julgamento da mesma temática em relação a empresa do mesmo ramo de atividade (seguros). A decisão para este ponto foi unânime, cujo trecho específico da ementa reproduzo a seguir:

INDENIZAÇÃO ESPECIAL. ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. CONFIGURADO PAGAMENTO EVENTUAL.

Uma vez configurada a natureza eventual dos pagamentos feitos a título de indenização especial prevista em acordo coletivo de trabalho, há de se afastar a incidência de contribuição previdenciária (artigo 28, § 9.^º, alínea “e”, item 7, da Lei n.º 8.212/1991).

(Acórdão 2301005.785, 1.^a Turma Ordinária, 3.^a Câmara, 2.^a Seção, em 15/01/2019, publicado em 02/04/2019, Processo 19515.005260/200946)

A identidade dos casos pode ser bem compreendida no seguinte trecho daquele voto: "De acordo com os elementos presentes nos autos, o pagamento da chamada Indenização Especial é motivada pelo evento rescisão do contrato de trabalho, e tem previsão em Acordo Coletivo de Trabalho. A circunstância de ser pago uma única vez por ocasião da rescisão, sobreleva a natureza de ganho eventual, não se mostrando razoável considerar tal pagamento como prestação salarial (remuneração)."

Ora, no caso em análise, resta claro e evidente que as verbas em análise:

(a) foram instituídas para substituir a garantia de emprego, suprimida no acordo coletivo supracitado, e visa resarcir o empregado pela perda injustificada de seu cargo;

(b) eram devidas / foram pagas uma única vez e apenas aos empregados que faziam jus garantia de emprego (quais sejam, aqueles admitidos até 31/12/94) e que, após a supressão desta garantia, foram demitidos sem justa causa;

(c) não é mera liberalidade da empresa, sendo uma imposição decorrente de acordo coletivo de trabalho e cujo inadimplemento torna ineficaz a rescisão contratual, garantindo ao empregado o direito à reintegração ao trabalho.

Neste espeque, à luz da fundamentação do precedente supra mencionado, impõe-se o provimento do recurso voluntário neste particular, excluindo-se do lançamento fiscal os valores referentes às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 —indenização FGTS 40%”.

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário, (i) cancelando-se o lançamento fiscal até a competência 11/2002, inclusive, em face da consumação da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN e (ii) determinando a exclusão do lançamento fiscal dos valores referentes (a) ao Programa de Participação nos Lucros e Resultados e (b) às rubricas “Indenização Equiv 4.49” e “0450 —indenização FGTS 40%”.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Diogo Cristian Denny – Redator Designado.

Em que pesem as razões do voto proferido pelo ilustríssimo conselheiro Relator, peço vênia para divergir do seu entendimento.

Decadência

Quanto ao prazo decadencial, como restou definido pelo Superior Tribunal de Justiça (Tema Repetitivo 163¹), em se tratando de lançamento por homologação, aplica-se, no caso vertente:

- a) o art. 150, §4º, do CTN², na hipótese de existência de pagamento parcial e inexistência de dolo, fraude ou simulação (*termo inicial: ocorrência do fato gerador*);
- b) art. 173, I, do CTN³, quando inexistir pagamento parcial ou restar configurada a existência de dolo, fraude ou simulação (*termo inicial: primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado*).

Compulsando os autos, e com base, principalmente, na resposta à diligência, constato que não houve recolhimentos, ainda que parciais, das contribuições relacionadas aos levantamentos FP3 – SEST/SENAT e RUR – RURAL, de modo que deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, não havendo que se falar em decadência para o período tratado no presente julgamento.

Observo que as contribuições lançadas pela fiscalização, para as quais houve recolhimento parcial, tratam-se da patronal (art. 22, I, da Lei 8.212/91), sendo contribuições diversas daquelas apuradas e lançadas com base nos lançamentos FP3 – SEST/SENAT e RUR – RURAL.

Ademais, quanto à Sumula CARF nº 99⁴, é muito importante observar que veio à baila com base em precedentes que tratavam de tese relativa à exigência de princípio de pagamento de rubrica específica lançada pela fiscalização, referente à mesma contribuição, tanto que os seus acórdãos precedentes trataram apenas da contribuição patronal.

Em outras palavras, a Súmula veio à baila para esclarecer que não cabe adentrar na base de cálculo da contribuição para investigar a existência de princípio de pagamento relacionado a determinada rubrica, jamais para dizer que o princípio de pagamento relacionado a

¹ Tema Repetitivo 163: 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 inoce, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

² 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, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. (...)

§ 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.

³ 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;

⁴ Súmula CARF nº 99 - Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 09/12/2013 - Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

uma espécie de contribuição (ex.: patronal) influi, para fins de contagem do prazo decadencial, em outra espécie (ex.: contribuição de segurados ou de terceiros).

Dessarte, não há que se falar em decadência para os levantamentos FP3 – SEST/SENAT e RUR – RURAL.

Levantamento FP2 – INDENIZAÇÃO EQUIV 4.49 e
0450 – INDENIZAÇÃO FGTS 40%

Quanto a esses levantamentos, entendo que a tributação deve ser mantida, haja vista que se tratam de gratificações ajustadas (e não de ganho eventual), para as quais o trabalhador tem plena ciência de que fará jus por ocasião do término do contrato de trabalho.

Nesse sentido, trago à baila excertos de precedentes da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão 9202-006.448) e deste Colegiado (2402-005.391), que também adoto como razões de decidir:

Acórdão 9202-006.448

Ementa:

(...) SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Importâncias pagas, previstas em acordo coletivo de trabalho, correspondentes aos meses que antecedem à aquisição do período aquisitivo do direito à aposentadoria, independentemente da prestação de serviço pelo empregado, em virtude da demissão por interesse do empregador, ainda que seja eventual, devem ser incluídas no salário-de-contribuição para o cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, por falta de expressa previsão legal. (...)

Relatório

(...) As razões adicionais decorrem da inclusão da rubrica 165 que trata de indenização paga em face de rescisão contratual no dispositivo do acórdão embargado, nº 2301003.209, concedendo provimento ao recurso voluntário nesse ponto. (...)

Voto

(...) b) eventualidade dos ganhos sem estipulação legal

Mesmo sem se referir ao Decreto nº 3.048/1999, a relatora do paradigma afirma que as verbas em discussão não estariam incluídas nas hipóteses de isenção, pois é necessário que haja uma lei que desvincule expressamente os ganhos habituais. Como bem lembrou a Procuradora em seu recurso especial, o § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 há que ser interpretado de forma literal, por tratar de isenção, o que reduz a base de incidência do tributo.

Assim, interprete-se o ganho eventual como aquele que é incerto, fortuito, imprevisível, ou simplesmente como aquele não ocorre de forma habitual ou repetida (posicionamento do acórdão recorrido), de qualquer sorte lhe faltaria ser definido por

força de lei e por isso não poderia ser afastado da tributação pela contribuição previdenciária.

Por essas razões, voto por dar provimento ao recurso especial de divergência da Fazenda para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a tributação da rubrica 165, nos moldes do auto de infração. (...)

Acórdão 2402-005.391

Ementa:

(...) GRATIFICAÇÃO ESPECIAL.

Por se tratar de gratificação ajustada, incide contribuições sobre a verba paga aos trabalhadores na rescisão de contrato de trabalho sem justa causa. (...)

Voto:

(...) Vejamos. Não se trata esse verba de indenização, posto que não é disponibilizada para ressarcir um prejuízo do trabalhador decorrente de sua prestação laboral ou mesmo para reembolsá-lo de despesas que tenha feito na execução do contrato de trabalho.

Para mim, trata-se de uma gratificação ajustada que é paga ao final do contrato de trabalho. É um prêmio dado ao trabalhador pelo tempo que esteve à disposição do empregador e por não haver dado causa à demissão.

Nos termos do § 1.^º art. 457 da Consolidação das Leis do Trabalho CLT, as gratificações ajustadas se incluem no conceito de salário, como se pode ver:

(...)

Para a legislação previdenciária, todos os recebimentos que se relacionarem à contraprestação pelo trabalho estão incluídos no conceito de salário-de-contribuição, a base de cálculo das contribuições sociais. É essa a dicção do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991: (...)

Se um ganho tem por finalidade retribuir o trabalho, independente da forma como seja pago deve integrar o salário-de-contribuição, quer pelo trabalho efetivamente prestado, quer pelo tempo que tenha ficado à disposição do empregador.

Há quem defenda que este tipo de gratificação deve ser excluído da base de cálculo por representar um ganho eventual, o que atraíria a aplicação do item 7 da alínea "e" do § 9.^º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido: (...)

Não me filio a esse entendimento. Eventual é uma característica do que é incerto, que se realiza por uma causa não esperada. A gratificação sob enfoque decorre de Convenção Coletiva de Trabalho e em absoluto pode ser considerada uma verba eventual, mas representa o cumprimento de normas coletivas do trabalho que se encontram na expectativa do trabalhador.

Nesse sentido, entendo que a gratificação especial deve integrar o salário-de-contribuição.

Ante o exposto, deve ser mantido o lançamento referente ao Levantamento FP2 – INDENIZAÇÃO EQUIV 4.49 e 0450 – INDENIZAÇÃO FGTS 40%.

Conclusão

Ante o exposto, divirjo do relator para fins de afastar o reconhecimento da decadência para os levantamentos FP3 – SEST/SENAT e RUR – RURAL, e também para manter os lançamentos referentes ao levantamento FP2 – INDENIZAÇÃO EQUIV 4.49 e 0450 – INDENIZAÇÃO FGTS 40%, nos termos da fundamentação.

(documento assinado digitalmente)

Diogo Cristian Denny