



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16095.000419/2007-74  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.793 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 5 de abril de 2023  
**Recorrente** FUNDACAO PARA O REMEDIO POPULAR FURP  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/09/2006

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

As contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de 05 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional, contados a partir da ocorrência do fato gerador devido à constatação de pagamento parcial da obrigação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada aos segurados empregados, em desacordo com a legislação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha

de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mario Hermes Soares Campos (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto nos autos do processo n.º 16095.000419/2007-74, em face do acórdão n.º 14-60.542 (fls. 1126/1136), julgado pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Rio de Janeiro (DRJ/RPO), em sessão realizada em 11 de maio de 2016, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar procedente em parte o lançamento.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

“Do lançamento:

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD lavrada pela fiscalização em 19/09/2007, e levado à ciência do sujeito passivo em 21/09/2007 (ciência postal – AR fls. 71), composta pelo Debcad 37.120.268-0 – destinado ao lançamento da contribuição previdenciária devida pelos segurados empregados, não recolhida pela notificada; contribuições previdenciárias da empresa incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, inclusive alíquota SAT (Lei 8.212/91, artigo 22, I e II), e contribuições destinadas a outras entidades e fundos – Terceiros (Salário-Educação, INCRA, SENAI, SESI e SEBRAE) devidas pela empresa e incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados. O crédito tributário lançado totaliza o valor de R\$ 1.804.050,77 (um milhão, oitocentos e quatro mil, cinqüenta reais e setenta e sete centavos), incluindo o valor principal, juros e multa.

Conforme o Relatório Fiscal, o lançamento decorre do pagamento pela notificada aos segurados empregados de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, em desacordo com a legislação que estabelece as condições para que esta verba não integre o salário-de-contribuição, tendo o sujeito passivo infringido o artigo 2o, § 3o, II da Lei 10.101/20001.

Da impugnação:

A notificada apresentou impugnação (fls. 81/105), a qual contém os seguintes argumentos:

- Foram alcançados pela decadência os lançamentos anteriores à competência 09/2002.
- A fiscalização agiu com excesso de rigor, pois, não cumpriu com sua principal função, de orientar o contribuinte, não observando o princípio da dupla visita, indispensável para que a notificada pudesse demonstrar sua boa-fé, a partir de sua orientação para sanar irregularidades eventualmente existentes.
- A PLR paga encontra previsão nas Convenções Coletivas de Trabalho aplicáveis às relações laborais mantidas pela notificada e de observância obrigatória para esta, tendo sido respeitadas as disposições contidas nesses instrumentos, que trazem regras claras e objetivas, inclusive quanto aos mecanismos de aferição do resultado e período de distribuição.
- A fiscalização pretende conferir tratamento diferenciado aos empregados da notificada, ao afastar-lhes o direito à PLR, em afronta a princípios constitucionais. A

PLR não substitui ou complementa a remuneração, não representando parcela integrante da base de cálculo.

- Aliás, mesmo antes de disciplinada pela legislação infraconstitucional, a jurisprudência já entendia que a PLR não integrava a base de cálculo das contribuições lançadas.

Assim, conclui que não incorreu em qualquer violação legal; requer a nulidade da NFLD. Protesta provar o alegado pelos meios de prova admitidos, especialmente oitiva da Sra. Fiscal, testemunhas e juntada de documentos. Requer que as notificações ou publicações sejam encaminhadas ao advogado que subscreve a peça impugnatória.

Do julgamento anterior e da sua nulidade:

O processo foi submetido à análise da 9ª Turma da DRJ Campinas e julgado mediante o Acórdão 05-24.294 (fls. 977/986), assim ementado:

#### CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. CONSTITUIÇÃO. PRAZO.

É de cinco anos o prazo de que a seguridade social dispõe para constituir os seus créditos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o respectivo lançamento já podia ser efetuado.

#### PREVIDENCIÁRIO. FUNDAÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. SALÁRIO-DE CONTRIBUIÇÃO.

As verbas pagas a título de "Participação nos Resultados" em desacordo com a legislação própria, integram o salário de contribuição por possuírem natureza salarial.

#### Lançamento Procedente em Parte

Irresignada, a notificada interpôs Recurso Voluntário (fls. 1.033/1.059), julgado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme Acórdão 2302-003.422 (fls. 1.081/1.093), cuja ementa traz o seguinte conteúdo:

#### PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. DECISÃO PROFERIDA COM FUNDAMENTOS DIVERSOS DAQUELES QUE SUSTENTARAM O LANÇAMENTO

Com efeito, este entendimento encontra amparo no Decreto nº 70.235/72 que, ao tratar das nulidades, deixa claro no inciso II, do artigo 59, que são nulas as decisões proferidas com a preterição do direito de defesa.

#### Decisão Recorrida Nula

Para melhor elucidar o fundamento da nulidade reconhecida pelo CARF, necessário transcrever também parte do Voto proferido na ocasião:

O Fisco traz no seu relatório que a recorrente é uma fundação sem fins lucrativos, cujos bens e direitos serão utilizados exclusivamente na consecução de seus objetivos e em caso de extinção tais bens e direitos serão incorporados ao patrimônio do Estado. Aduz, também, que os dirigentes não são remunerados, conforme o estatuto da entidade, o que a enquadra na exceção exposta no parágrafo 3º, do artigo 2º, da Lei n.º 10.101/2000. Transcrevo partes do Relatório Fiscal que trazem a motivação do lançamento:

(...)

A decisão recorrida, por sua vez, entendeu que a autoridade lançadora não demonstrou que a recorrente atende aos requisitos que tratam as alíneas do parágrafo 3º, do artigo 2º, da Lei n.º 10.101/2000, para não sujeitar-se a mesma, além de dizer que o estatuto da entidade não faz menção de que não possui finalidade lucrativa. Todavia, mantém o crédito lançado, sob o argumento de que as Convenções Coletivas de Trabalho juntadas não estão em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000, que não há comprovação de que a entidade seja filiada aos sindicatos que avalizaram as Convenções e que não foram cumpridas as regras da Lei n.º 10.101/2000, para possibilitar que os pagamentos efetuados sejam tomados como Participação nos Lucros e Resultados, nos seguintes termos:

(...)

Assim, do exame das peças referenciadas vemos a não observância do princípio da Imutabilidade do Lançamento, porque a decisão exarada inovou quanto aos fundamentos que nortearam o lançamento de débito, atitude que não lhe compete, nos termos do artigo 145, do Código Tributário Nacional.

(...)

Destarte, não cabe ao julgador sanar o lançamento. Assim, se da análise dos fatos elencados a autoridade julgadora de 1ª Instância entendeu que não houve a comprovação do que foi trazido como motivação para a ocorrência do fato gerador de contribuição previdenciária, como no caso em análise, não lhe cabe manter o lançamento por fatos que entende cabíveis, mas totalmente diversos daqueles expostos pelo Fisco e cientificados ao sujeito passivo.

É mister que somente a autoridade fiscal lançadora pode sanar o lançamento, sob pena de cerceamento de defesa. Ora se o contribuinte foi autuado por determinadas razões, contra as mesmas ofereceu impugnação, mas tem o débito mantido por fundamentos diversos daqueles apontados como a origem do fato gerador é claro o cerceamento ao seu direito de ter apresentado sua defesa ao que agora lhe está sendo exposto.

A decisão de primeira instância, ao alterar questão fundamental presente no Relatório Fiscal quanto à motivação do lançamento, exorbitou da sua competência. O lançamento não versa sobre o descumprimento dos requisitos constantes da Lei n.º 10.101/2000, para que os pagamentos efetuados estejam ao abrigo das excludentes do salário de contribuição, conforme artigo 28§9º, letra “i” da Lei n.º 8.212/91, mas antes disso, trata da impossibilidade da recorrente se valer da Lei n.º 10.101/2000, para pagar PLR aos seus empregados, porque se encontra abrangida pela exceção imposta no §3º, do artigo 2º, do referido diploma legal. E sobre isso, e apenas isso, deveria se ater a decisão de primeira instância.

Neste sentido, entendo que a decisão de primeira instância deve ser anulada, devido a falta de competência na realização do ato de modificar os fundamentos jurídicos do lançamento de débito, ocasionando cerceamento de defesa ao contribuinte.

Por fim, a DRF Guarulhos interpôs embargos (fls. 1.102), observando que não foram indicadas as providências necessárias a cargo do órgão preparador, requerendo desta maneira, que fossem definidas pela Turma julgadora do CARF tais medidas.

Às fls. 1.105/1.118, foram acolhidos os embargos, concluindo-se da seguinte maneira:

Voto por anular a decisão de primeira instância, por cerceamento de defesa, devendo ser dada ciência ao contribuinte deste Acórdão, e, posteriormente, ser emitida nova decisão de primeira instância limitando a sua manifestação e decisão sobre os fatos trazidos pela autoridade fiscal lançadora, quanto à

impossibilidade da recorrente se valer da Lei n.º 10.101/2000, para pagar PLR aos seus empregados, porque se encontra abarcada pela exceção imposta no §3º, do artigo 2º, do referido diploma legal.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento deve enfrentar, exclusivamente, as matérias de fato e de direito motivadoras do lançamento.

Após a emissão da nova decisão, deverá ser conferida ciência ao contribuinte e lhe aberto prazo recursal.

Após a cientificação do sujeito passivo (fls. 1.121), vieram os autos para análise e prolação de nova decisão a quo.

É o relatório.”

Transcreve-se abaixo a ementa do referido julgado:

“ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/12/2000 a 30/09/2006

DILAÇÃO PROBATÓRIA. NECESSIDADE.

A produção de provas desenvolver-se-á de acordo com a necessidade à formação da convicção da autoridade julgadora, a quem cabe indeferi-las quando se mostrarem desnecessárias.

PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO DA CONTAGEM.

As contribuições lançadas sujeitam-se ao prazo decadencial de 05 (cinco) anos previsto no Código Tributário Nacional, contados a partir da ocorrência do fato gerador devido à constatação de pagamento parcial da obrigação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário de contribuição, o valor da participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada aos segurados empregados, em desacordo com a legislação.

MULTAS. LEGISLAÇÃO SUPERVENIENTE. RETROATIVIDADE. COMPARAÇÃO PARA DEFINIÇÃO DA PENALIDADE MAIS BENÉFICA. MOMENTO OPORTUNO.

No momento do pagamento ou do parcelamento do débito, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica.

Se o processo se encontrar em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

Inconformada, a contribuinte apresentou recurso voluntário, às fls. 1156/1178, reiterando as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Martin da Silva Gesto, Relator.

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Por oportuno, transcrevo, em parte, o voto proferido no acórdão da DRJ, conforme faculta o artigo 57, §3º, do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, haja vista não haver novas razões de defesa no recurso voluntário além daquelas já analisadas pela decisão de primeira instância que abaixo transcrevo e que, desde logo, acolho como minhas razões de decidir:

### **Do Requerimento para Intimação do Procurador Subscritor da Impugnação:**

No que se refere ao pedido de intimação do procurador signatário da impugnação apresentada deve-se esclarecer que o artigo 127 do CTN dispõe sobre o domicílio tributário e as intimações não são realizadas por publicação em Diário Oficial, mas sim nas formas previstas no artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 e no artigo 10 do Decreto nº 7.574/2011.

Da análise dos citados dispositivos legais, não se vislumbra a possibilidade da intimação dar-se também no endereço do procurador da autuada, pois, uma vez feita a eleição pelo sujeito passivo, não é admitido domicílio especial para o processo administrativo fiscal.

Indefere-se o requerimento.

### **Das provas:**

A autuada requer a produção de provas, especialmente a oitiva da Sra. Auditora-fiscal, testemunhas e juntadas de novos documentos.

Contudo, os elementos presentes nos autos são suficientes à formação da convicção deste julgador para a prolação do presente Voto. Sendo desnecessária a dilação probatória requerida, esta deve ser indeferida, observando-se o disposto no artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, que regulamenta o procedimento administrativo fiscal no âmbito Federal.

Além disso, quanto aos depoimentos pessoais da autoridade responsável pela lavratura da NFLD e a oitiva de testemunhas, estas modalidades probatórias não estão contempladas na legislação que disciplina o procedimento em questão.

E quanto à prova documental e o requerimento para posterior juntada de elementos, deve-se considerar que, nos termos do artigo 16, § 4º do Decreto 70.235/72, os documentos deverão ser apresentados na impugnação, sob pena de preclusão, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. Como não se vislumbra qualquer dessas hipóteses, não se pode acolher tal pleito.

Assim sendo, indefere-se o pleito para produção de outras provas, além das existentes nos autos.

**Do lançamento:**

Trata-se, conforme visto, do lançamento de contribuições previdenciárias dos segurados e patronais, além das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), incidentes sobre valores pagos a segurados empregados a título de PLR, tendo a fiscalização considerado tal verba como sujeita à tributação por estar em desacordo com a legislação que estabelece as condições para que pagamentos dessa natureza sejam afastados da incidência das contribuições lançadas.

No caso, a fiscalização considerou que a autuada, por ser entidade sem fins lucrativos, está enquadrada no disposto no artigo 2º, § 3º, II da Lei 10.101/2000, não lhe sendo possível a instituição de programa de PLR nos moldes dessa lei, ou seja, os valores pagos a esse título pela notificada, sujeitam-se à incidência das contribuições lançadas, já que nos termos do artigo 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212/91, tais pagamentos não integrariam o salário-de-contribuição (base de cálculo das contribuições lançadas), apenas se pagos em conformidade com a lei específica (no caso, a Lei 10.101/2000).

Também conforme aqui já relatado, a DRJ Campinas manteve o crédito lançado, porém, adotou fundamentos diversos daqueles que embasaram o lançamento, o que motivou a declaração da nulidade dessa decisão pelo CARF, que reconheceu a inovação dos motivos no julgamento e o prejuízo ao direito de defesa decorrente da supressão de instância.

Assim, em novo julgamento de primeira instância, passa-se à análise da impugnação apresentada.

**Da decadência:**

Como primeiro tópico a ser enfrentado, quanto à decadência, é certo que desde a publicação no DOU em 20/06/2008 da Súmula Vinculante 08 do Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei 8.212/91, aplicam-se às autuações previdenciárias, em relação à decadência, as disposições contidas no CTN.

Consolidou-se o entendimento – em se tratando de autuação decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal - pela incidência da regra do artigo 173, I do CTN caso não se verifique qualquer pagamento relativo à obrigação ou sendo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese na qual, conta-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Caso o sujeito passivo tenha antecipado o pagamento mediante recolhimento parcial, e não sendo o caso de dolo, fraude, ou simulação, aplica-se a regra do artigo 150, § 4º do CTN, contando-se o quinquênio legal a partir da ocorrência do fato gerador.

No presente caso, o lançamento ocorreu em 19/09/2007, data da cientificação do sujeito passivo, e refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 12/2000, 03/2002, 02/2003, 03/2004, 03/2005, 02/2006, e 09/2006.

Assim, verifica-se que - independentemente da regra que se adote na contagem do quinquênio decadencial - a competência 12/2000 foi alcançada pela decadência, enquanto as competências 02/2003 e seguintes não foram. Resta a competência 03/2002, que dependerá da aplicação de uma regra, ou de outra.

Embora a notificada não tenha considerado os valores pagos a título de PLR como base de cálculo, não efetuando qualquer recolhimento em relação a contribuições incidentes sobre esta verba, é necessário considerar o que dispõe a Súmula CARF 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.*

Constata-se que: (a) a ciência do lançamento ocorreu em 19/09/2007; (b) a notificada efetuou recolhimentos parciais na competência 03/2002, inclusive para outras entidades e fundos (Terceiros).

Portanto, tem aplicação o disposto no artigo 150, § 4º do CTN, inferindo-se que, a decadência alcançou as competências 12/2000 e 03/2002, as quais devem ser excluídas da presente NFLD.

#### **Do alegado excesso de rigor:**

Aduz a notificada que a fiscalização agiu com excesso de rigor, deixando de cumprir sua função de orientar o contribuinte, não observando o princípio da dupla visita.

A respeito, não existe previsão legal para que seja adotado na fiscalização o procedimento pretendido pela notificada. Os dispositivos legais que contemplam o critério de dupla visita, como o artigo 55, § 1º da Lei Complementar 123/2006, não se aplicam às fiscalizações relativas aos tributos.

O ordenamento jurídico pátrio não está construído sob a premissa de que o contribuinte possa manter-se em situação irregular, e só resolva sanar as irregularidades que pratica quando estas forem constatadas pela fiscalização, sem que lhe seja aplicada nenhuma multa nessa situação.

É o que se observa, por exemplo, quando se considera o instituto da denúncia espontânea, previsto no artigo 138 do CTN, quando não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início do procedimento administrativo:

*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.*

Acrescente-se que, a fiscalização está dispensada até mesmo de intimar o sujeito passivo para apresentar documentos, caso disponha de elementos suficientes à constituição do crédito tributário, conforme Súmula CARF 46. Se assim o é, menos ainda lhe seria exigível que procedesse, antes do lançamento de ofício, a intimação da empresa para regularizar sua situação.

Portanto, não procede a alegação de que a fiscalização agiu com excesso de rigor. Uma vez tendo sido constatada a inadimplência da autuada, correto o procedimento da autoridade fiscal de proceder ao lançamento de ofício, amparando-se este procedimento no que dispõe o artigo 142, *caput* e parágrafo único do CTN e artigo 37 da Lei 8.212/91.

#### **DO PLR:**

Com relação ao mérito do trabalho fiscal que enquadrou os pagamentos a título de PLR como base de cálculo das contribuições lançadas, cumpre inicialmente – levando em conta o que fora abordado no julgamento de primeira instância anterior – esclarecer que

a condição da notificada de entidade sem fins lucrativos que não poderia se enquadrar na Lei 10.101/200 para pagar PLR aos segurados empregados sem que sobre estes valores incidissem as contribuições lançadas não foi questionada na impugnação, logo, não representa matéria controvertida.

Nos termos do Decreto n.º 70.235/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal no âmbito federal, a impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento (artigo 14), será formalizada por escrito, e instruída com os documentos em que se fundamentar (artigo 15) e mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, e as razões e provas que possuir (artigo 16, III), de modo que se considera não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente impugnada (artigo 17), sendo justamente isso o ocorrido em relação à condição da notificada levada em conta pela fiscalização, de se tratar de entidade sem fins lucrativos.

Portanto, não é pertinente à presente análise verificar tal condição da notificada, pois esta questão não está abrangida pela controvérsia instaurada neste processo.

Com relação ao que fora alegado pela notificada, tem-se o seguinte:

Afirma que: (a) a PLR encontra previsão nas Convenções Coletivas de Trabalho que são de observância obrigatória e trazem regras claras; (b) a fiscalização não pode conferir tratamento diferenciado aos empregados da notificada, o que faz ao afastar-lhes o direito de receberem a PLR; (c) a PLR não foi utilizada para complementar ou substituir a remuneração; (d) antes mesmo da matéria ser disciplinada na legislação infra-constitucional, já se entendia que a PLR não integrava a base de cálculo das contribuições lançadas.

Com relação a todos essas alegações, vê-se que elas não representam argumentos que possam ser contrapostos ao suporte fático do lançamento. Nenhum argumento apresentado pela notificada afasta o fato de que se trata de entidade sem fins lucrativos e que, nos termos do artigo 2o, § 3o, II da Lei 10.101/2000, a pessoa jurídica dessa natureza não está abrangida pelas disposições deste diploma legal e, dessa maneira, a PLR paga por esta entidade, não pode ser enquadrada como “*participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica*”, o que seria necessário para excluí-la da base de cálculo, conforme artigo 28, § 9o, “j” da Lei 8.212/91.

O fato de estar prevista a PLR em Convenções Coletivas de Trabalho não afeta o crédito tributário lançado, pois, apesar desses instrumentos encontrarem amparo no ordenamento jurídico vigente e possuírem força de lei entre as partes signatárias, estabelecendo obrigações e direitos, não têm o condão de excluir determinada verba do conceito de salário-de-contribuição trazido pela legislação previdenciária.

Ainda que dispondo de eficácia normativa, tais instrumentos, não podem ser sobrepostos à legislação previdenciária no que tange à definição do salário-de-contribuição (artigo 28 da Lei 8.212/91).

Em outras palavras, é perfeitamente legítimo que os instrumentos normativos concernentes contemplem o fornecimento de determinados benefícios aos empregados da autuada. Tal previsão obriga as respectivas partes envolvidas em decorrência da natureza normativa desses instrumentos, mas não faz com que tais benefícios sejam subtraídos ao salário-de-contribuição delineado no artigo 28 da Lei 8.212/91, ainda que desta forma esteja disposto nos respectivos instrumentos.

Lembre-se, por oportuno, que somente a lei pode estabelecer a definição do fato gerador da obrigação tributária principal (artigo 97, III do CTN) e assim sendo, não pode o instrumento normativo alterar a definição legal para excluir parcela que, à luz do disposto no artigo 28 da Lei 8.212/91, integra o salário-de-contribuição.

Quanto à alegação de que a fiscalização afronta à Constituição ao conferir tratamento diferenciado aos empregados da notificada, cabe esclarecer que a restrição imposta encontra-se prevista na legislação, não sendo de competência deste órgão julgador da esfera administrativa fazer qualquer análise de valor quanto à constitucionalidade do diploma legal em questão.

No que tange ao argumento de que a PLR não foi utilizada para complementar ou substituir a remuneração, tal alegação não tem relevância, nem pertinência, quando se considera que não foi esse o fato motivador do lançamento fiscal.

E, por fim, quanto à tese de que a PLR não integra a base de cálculo e esta conclusão não depende de regulamentação infra-constitucional da matéria, conveniente esclarecer que a jurisprudência posicionou-se em sentido diverso, entendendo o STF pela eficácia limitada dos dispositivos constitucionais que tratam do tema, conforme agravos regimentais nos Recursos Extraordinários (RE) 505.597 (cuja ementa encontra-se transcrita a seguir), 393.764 e 398.284.

*AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 70, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94.*

*Com a superveniência da MP 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 70, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 505.597, 01/12/2009).*

Por tudo que se expôs, deve ser mantido o crédito tributário lançado em decorrência dos pagamentos a título de PLR feitos aos segurados empregados.”

Portanto, entendo que carece de razão à contribuinte, razão pela qual não merece reforma a decisão recorrida. Desse modo, ratifico as razões de decidir do julgamento de primeira instância.

### **Conclusão.**

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator