



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

**Processo n°** 18108.000237/2007-32  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2302-01.603 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 7 de fevereiro de 2012  
**Matéria** Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados  
**Recorrente** MARKA EMBALAGENS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/12/1999 a 31/01/2000, 01/07/2000 a 31/07/2000, 01/01/2001 a 31/01/2001, 01/07/2001 a 31/07/2011, 01/01/2003 a 31/01/2003, 01/03/2003 a 31/03/2003, 01/07/2003 a 31/07/2003, 01/09/2003 a 30/09/2003, 01/01/2004 a 31/01/2004, 01/07/2004 a 31/07/2004, 01/01/2005 a 31/01/2005, 01/07/2005 a 31/07/2005, 01/01/2007 a 31/01/2007

**Ementa:**

DECADÊNCIA. O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante n° 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei n° 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4°; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.**

Não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado, em conformidade com os requisitos legais, caso contrário, os pagamentos são base de incidência contributiva previdenciária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado reconhecendo a fluência do prazo decadencial nos termos do art. 173, inciso I do CTN. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Junior que entendeu aplicar-se o art. 150, parágrafo 4° do CTN para todo o período. Para o período não decadente não houve divergência.

Marco Andre Ramos Vieira - Presidente.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora.

EDITADO EM: 12/03/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente), Liege Lacroix Thomasi, Arlindo da Costa e Silva, Manoel Coelho Arruda Junior, Adriana Sato.

## Relatório

A Notificação Fiscal de Lançamento de Débito lavrada em 23/08/2007 e cientificada ao sujeito passivo em 19/09/2007, refere-se às contribuições previdenciárias incidentes sobre valores relativos a diferenças existentes entre as RAIS em confronto com as GFIP's das competências de 03/2003 e 09/2003, bem como sobre valores pagos aos segurados empregados a título de participação nos lucros em desconformidade com a norma legal nas competências de 12/1999, 01/2000, 07/2000, 01/2001, 07/2001, 01/2003, 07/2003, 01/2001, 07/2004, 01/2005, 07/2005 e 01/2007.

O relatório fiscal de fls. 21 a 23, diz que a notificada pagava a seus empregados valores fixos dispostos em convenção coletiva de trabalho a título de PLR e que por não haver metas fixadas, tais valores foram considerados como salário de contribuição.

Após a impugnação, Acórdão de fls. 53 a 59 julgou o lançamento procedente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso arguindo em síntese:

- a) a decadência exposta no CTN;
- b) que a lei autoriza que convenção coletiva fixe valores a título de PLR;
- c) que a PLR foi negociada com o sindicato;
- d) que não há incidência de contribuição previdenciária sobre valores pagos a título de PLR.

Requer o provimento do recurso para que seja acatada a preliminar de decadência e alternativamente que seja julgada improcedente a notificação e cancelado o débito.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Liege Lacroix Thomasi, Relatora

Cumprido o requisito de admissibilidade, conheço do recurso e passo ao seu exame.

### Da Preliminar

A notificação refere-se ao período de 12/1999 a 01/2007 e foi lavrada em 23/08/2007, com ciência pelo sujeito passivo em 19/09/2007.

A recorrente argúi a decadência quinquenal exposta no Código Tributário Nacional e com efeito, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

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

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

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

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

*É como voto.*

*Súmula Vinculante nº 08:*

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

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).*

*Lei nº 11.417, de 19/12/2006:*

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

...

*Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.*

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

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

No caso presente, não há recolhimentos parciais relativos ao crédito lançado nesta notificação, assim, aplica-se o artigo 173, I do CTN, devendo ser excluídas do levantamento as competências de 12/1999, 01/2000, 07/2000, 01/2001 e 07/2001:

*Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

### Do Mérito

Quanto ao mérito, o crédito lançado nesta notificação se refere a valores pagos aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados em desconformidade com as normas legais.

A PLR integra a remuneração, até 29/12/94. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, **desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP.**

A MP 794 sofreu diversas reedições, convertendo-se, finalmente, na Lei nº 10.101, de 18/12/2000.

Essa legislação surge como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, pois faz com que o empresariado tenha redução em sua carga tributária, já que há a previsão de isenção dessas parcelas para incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá ser deduzida como despesa operacional e permite que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentiva a produtividade, já que sua obtenção depende de um resultado almejado pelas empresas.

A Lei 10.101/2000 prevê várias exigências e vedações que a PLR deve obedecer para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

*Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.*

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

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

*II-convenção ou acordo coletivo.*

*§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive*

*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:*

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

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

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

...

*Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.*

...

*§2º—É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

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

...

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;

- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

As finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º da Lei, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Todavia, a legislação é clara ao dizer que deve haver negociação e metas a serem cumpridas, o que não restou evidenciado pela fiscalização na auditoria realizada na recorrente.

O relatório fiscal diz que era pago um valor fixo aos empregados, estipulado na convenção coletiva, sem qualquer critério estabelecido, nem meta a ser cumprida, em flagrante desrespeito à legislação vigente. Aduz também o fisco que a recorrente não apresentou a documentação relativa à regulamentação e operacionalização da PLR, o que acarretou a lavratura do auto de infração por descumprimento de obrigação acessória.

Embora prevaleça a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados, é certo que ela deve ser demonstrada ao Fisco quando intimada até para que esse importante direito trabalhista não seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A autoridade fiscal, no uso de suas prerrogativas, tem o ônus de comprovar a dissimulação do sujeito passivo, *verbis*:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

No caso em exame não restou demonstrado pela recorrente que os valores pagos aos segurados empregados se revestiram das características e cumpriram os pressupostos legais exigíveis para ser efetivamente parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, devendo, assim integrar o salário de contribuição.

A lei de custeio da Previdência Social é clara ao trazer no artigo 28, §9º, aliena “j”, *verbis que*:

*Art. 28 (...)*

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

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

Portanto, pelo exame dos autos, vislumbro que a PLR foi paga sem critérios objetivos de aferição, com valores fixos definidos em acordo coletivo de trabalho, levando a fiscalização, frente a realidade fática encontrada, a lançar o crédito referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre tais valores pagos em desconformidade com a legislação vigente. al do rec

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial do recurso para acatar o prazo decadencial quinquenal e excluir do lançamento as competências até 07/2001.

Liege Lacroix Thomasi - Relatora