



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
CONFERE CO NAL
Brasília, 24 03 09
Maria de Fátima de Carvalho
Mut. nº 11063

CC02/C06
Fls. 229

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA**

Processo nº 37284.003727/2005-32
Recurso nº 143.304 Voluntário
Matéria SALÁRIO INDIRETO - PLR; DECADÊNCIA
Acórdão nº 206-01.624
Sessão de 02 de dezembro de 2008
Recorrente OK AUTOMÓVEIS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA.
Recorrida SRP - SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1995 a 31/10/2002

PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO INDIRETO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. De conformidade com o artigo 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, integra o salário de contribuição as verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados - PLR, quando inobservados os preceitos inscritos na legislação de regência, especialmente na Medida Provisória nº 794/1994 e reedições, e Lei nº 10.101/2000, ainda que concedidos nos termos estabelecidos em Acordos Coletivos de Trabalho, os quais, igualmente, devem guardar consonância com as normas que regulam a matéria.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL. O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, houve antecipação de pagamento, fato relevante para aqueles que entendem ser determinante à aplicação do instituto.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

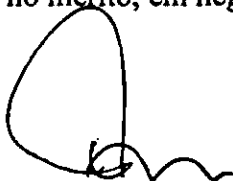
MP - SEC. CONSELHO DE CONTRIBUINTES
COM O ORIGINAL

Brasil: 24 03 09

Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siage 731683

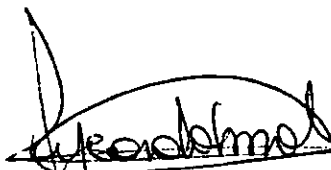
CC02/C06
Fls. 230

ACORDAM os Membros da SEXTA CAMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES: I) Por unanimidade de votos, em declarar a decadência das contribuições apuradas até a competência 11/1998; II) Por maioria de votos, em declarar, também, a decadência das contribuições apuradas até 03/2000, vencidas as conselheiras Bernadete de Oliveira Barros e Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que votaram por declarar a decadência somente até a competência 11/1998 e a Conselheira Ana Maria Bandeira, que votou por declarar a decadência somente até a competência 11/1999; e III) Por unanimidade de votos, no mérito, em negar provimento ao recurso.



ELIAS SAMPAIO FREIRE

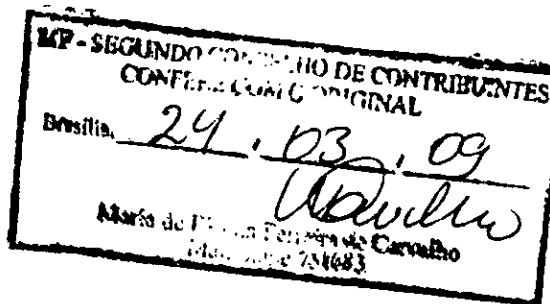
Presidente



RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Rogério de Lellis Pinto, Bernadete de Oliveira Barros, Cleusa Vieira de Souza, Ana Maria Bandeira, e Lourenço Ferreira do Prado.



Relatório

OK AUTOMÓVEIS PEÇAS E SERVIÇOS LTDA., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da então Delegacia da Receita Federal do Brasil – Previdenciária no Distrito Federal, DN nº 23.401.4/057/2005, que julgou procedente o lançamento fiscal referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, concernentes a parte da empresa, do SAT (até 06/1997), do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (após 07/1997) e as destinadas a Terceiros (Salário Educação, INCRA, SESC, SENAC e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, assim consideradas as parcelas concedidas a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, pagas em desacordo à legislação de regência, em relação a competência de 01/1995 a 10/2002 (intermitente), conforme Relatório Fiscal, às fls. 60/66.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD, lavrada em 22/04/2005, contra a contribuinte acima identificada, constituindo-se crédito no valor de R\$ 107.853,32 (Cento e sete mil, oitocentos e cinquenta e três reais e trinta e dois centavos).

Informa o fiscal autuante que considerou os valores pagos aos segurados empregados como base de cálculo das contribuições previdenciárias ora lançadas, tendo em vista a inobservância da legislação que disciplina o pagamento de PLR, sobretudo no que diz respeito à falta de acordo prévio quanto a referido benefício, bem como o pagamento à parte ínfima dos funcionários, descaracterizando a natureza de PLR, configurando remuneração.

Inconformada com a Decisão recorrida, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, às fls. 162/178, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Preliminarmente, pretende seja reconhecida a decadência pleiteada em sua impugnação, sob o argumento que a Lei nº 8.212/91 não poderia definir prazo decadencial diverso do estipulado no Código Tributário Nacional, de cinco anos, sob pena de incorrer em vício insanável de ilegalidade e inconstitucionalidade, ao conflitar com normatização de hierarquia superior, violando o artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, restando decaído o crédito previdenciário lançado fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, nos moldes do artigo 150, § 4º, do CTN, sobretudo tratando-se de lançamento por homologação.

Insurge-se contra a exigência consubstanciada na peça vestibular do feito, por entender que o lançamento encontra-se escorado em premissa errada, de que os valores foram pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, não representando a realidade dos fatos, em que pese a contabilidade da contribuinte escriturar tal situação, o que configura simples erro no registro contábil.

Assevera que a pretensão fiscal encontra sustentáculo em meras presunções/suposições infundadas, ao concluir que as verbas pagas aos funcionários se tratam de PLR, notadamente quando considerados pagamentos efetuados a empregados com contratos de trabalhos rescindidos.

MF - SEGUNDO CO CONFERR	DE CONTRIBUENTES ORIGINAL
Beneficiária, <u>24 03 09</u>	<u>Alvares</u>
Maria L.	Carvalho
	751683

CC02/C06 Fls. 232

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para desconsiderar a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, tornando-a sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

A então Secretaria da Receita Previdenciária apresentou suas contra-razões, as fls. 223/228, em defesa da decisão recorrida, propondo a sua manutenção.

É o relatório.

Voto

Conselheiro RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e dispensada do recolhimento do depósito recursal, por força de decisão judicial, conhecimento do recurso e passo à análise das alegações recursais.

Preliminarmente, vindica a contribuinte seja acolhida a decadência de 05 (cinco) anos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em detrimento do prazo decenal insculpido no art. 45 da Lei nº 8.212/91, por considerá-lo inconstitucional, restando maculada a exigência cujo fato gerador tenha ocorrido fora do prazo encimado, hipótese que se amolda ao presente caso.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, senão vejamos:

"Art. 45 - O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

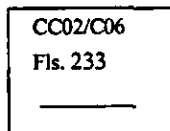
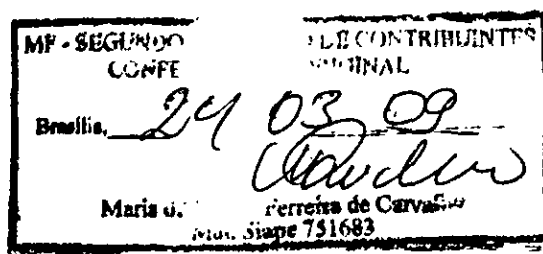
Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, *in verbis*:

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

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

"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."

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149, do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. Alfim, o **lançamento por homologação**, inscrito no artigo 150, do CTN, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades tributárias.

Dessa forma, sendo as contribuições previdenciárias tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, conforme se extrai de recentes decisões de nossos Tribunais Superiores, uma das quais com sua ementa abaixo transcrita:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA. IMPRESCRITIBILIDADE. INOCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 45 DA LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA CONSTITUIÇÃO.

[...]

2. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no artigo 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social." (AgRg no Recurso Especial nº 616.348 - MG - 1ª Turma do STJ, Acórdão publicado em 14/02/2005 - Unânime)

MP - SEGUNDO Cº CONFER	E CONTRIBUINTES FINAL
Breasil, 24 03 09	
Maria L. de Carvalho ... nº 751683	

CC02/C06 Fls. 234

Mais a mais, a Constituição Federal, em seu artigo 146, é por demais enfática, clara e objetiva ao disciplinar a matéria, estabelecendo que obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários são matérias reservadas à Lei Complementar:

"Art. 146. Cabe à Lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;"

Nesse diapasão, não faz o menor sentido prevalecer o prazo decadencial inscrito no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, por tratar-se de lei ordinária e a matéria necessitar de lei complementar para sua regulamentação, sob pena de se ferir flagrantemente a Constituição Federal.

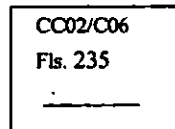
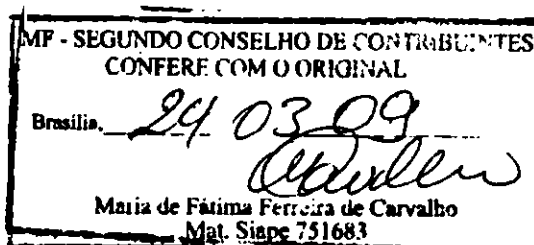
Em verdade, o instituto da decadência, bem como da prescrição, devem ser aplicados obedecendo ao prazo quinquenal do Código Tributário Nacional, por se tratar de lei complementar, estando em perfeita consonância com nossa Carta Magna.

Dito isso, aplicando-se o prazo decadencial do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, qual seja, 10 (dez) anos, nos quedamos aos ditames de uma norma hierarquicamente inferior (lei ordinária) sobre o que define outra superior (lei complementar), o que é absolutamente repudiado por nosso ordenamento jurídico, sobretudo quando a Constituição Federal estabelece que referida matéria deve ser disciplinada por lei complementar, *in casu*, o Código Tributário Nacional, a qual para aprovação necessita de *quorum* qualificado, diferente da lei ordinária.

Deve-se frisar, ainda, que o entendimento de que a Lei nº 8.212/91, por ser lei especial, deve sobrepor ao CTN (norma geral) também não tem o condão de prosperar. A norma geral serve justamente como base, para nortear, todas as outras normas especiais, não podendo estas se contraporem ao que delimita àquela, especialmente quando a matéria está reservada a lei complementar por força da Constituição Federal, tendo em vista a hierarquia material, hipótese que se amolda ao presente caso. Se assim não fosse, de que serviriam as normas gerais, se a qualquer momento pudessem ser revogadas por leis especiais hierarquicamente inferiores.

Observe-se que o princípio da especialidade poderá ser aplicado quando duas leis hierarquicamente iguais se contraporem, por exemplo, duas leis ordinárias, ou quando a matéria não for reservada constitucionalmente a lei complementar, e estiver prevista concomitantemente nesta última e em lei ordinária, o que não se vislumbra na hipótese vertente.

A sujeição das contribuições previdenciárias às normas gerais de direito tributário já foi chancelada em diversas oportunidades por nossos Tribunais Superiores e corroborada pela doutrina, conforme se extrai do excerto da obra DIREITO DA SEGURIDADE SOCIAL, de autoria de Leandro Paulsen e Simone Barbisan Fortes, nos seguintes termos:



"As Contribuições especiais, dentre as quais as contribuições de seguridade social, por configurarem tributo, sujeitam-se, ainda, às normas gerais de direito tributário que estão sob a reserva de lei complementar (art. 146, III, da CF).

O STF, em novembro de 2003, mais uma vez reafirmou este entendimento, conforme se vê da explicação de voto do Min. Carlos Velloso:

[...] as contribuições estão sujeitas, hoje, à lei complementar de normas gerais (C.F., art. 143, III). Antes da Constituição de 1988, a discussão era extensa...Então, o que fez o constituinte de 1988? Acabou com as discussões, estabelecendo que às contribuições aplica-se a lei complementar de normas gerais, vale dizer, aplica-se o Código Tributário nacional, especialmente, no que diz respeito à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (C.F., art. 146, inciso III, b); e quanto aos impostos, a lei complementar definiria os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a). (STF, RE 396.266-3/SC, nov/2003)

[...]

As contribuições sujeitam-se às normas gerais de direito tributários estabelecidos pelo Livro II do CTN (art. 96 em diante), do que são exemplo o modo de constituição do crédito tributário, as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, os prazos decadencial e prescricional e as normas atinentes à certificação da situação do contribuinte perante o Fisco.

[...]” (Direito da Seguridade Social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde – Simone Barbisan Fortes, Leandro Paulsen – Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, págs. 356/358) (grifamos)

Ademais, ao admitirmos o prazo decadencial inscrito na Lei nº 8.212/91, estamos fazendo letra morta da nossa Constituição Federal e bem assim do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, foi entendimento da Egrégia Primeira Corte Especial do Superior Tribunal de Justiça que, ao analisar o Recurso Especial nº 616.348, em 15/08/2007, decidiu por unanimidade de votos declarar a inconstitucionalidade do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, senão vejamos:

**“CONSTITUCIONAL, PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO.
INCIDENTE DE INCONSTITUCIONALIDADE. DO ARTIGO 45 DA
LEI 8.212, DE 1991. OFENSA AO ART. 146, III, B, DA
CONSTITUIÇÃO.**

1. As contribuições sociais, inclusive as destinadas a financiar a seguridade social (CF, art. 195), têm, no regime da Constituição de 1988, natureza tributária. Por isso mesmo, aplica-se também a elas o disposto no art. 146, III, b, da Constituição, segundo o qual cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de prescrição e decadência tributárias, compreendida nessa cláusula inclusive a fixação dos respectivos prazos. Conseqüentemente, padece de

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍVEIS CONFERE COM O ORIGINAL	
Brasília, <u>24</u> <u>03</u> <u>09</u>	CC02/C06 Fls. 236
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho Mat. Siape 751683	

inconstitucionalidade formal o artigo 45 da Lei 8.212, de 1991, que fixou em dez anos o prazo de decadência para o lançamento das contribuições sociais devidas à Previdência Social.

2. Arguição de inconstitucionalidade julgada procedente."

Como se observa, a decisão encimada espelha a farta e mansa jurisprudência judicial a propósito da matéria, impondo seja aplicado o prazo decadencial inscrito no CTN, igualmente, para as contribuições previdenciárias.

Aliás, esse sempre foi o posicionamento deste Conselheiro que, somente não admitia o prazo quinquenal para as contribuições previdenciárias em virtude do disposto na Súmula nº 02, do 2º Conselho de Contribuintes, a qual determina ser defeso ao julgador administrativo afastar a aplicação de legislação vigente a pretexto de inconstitucionalidade.

Entrementes, após melhor estudo a respeito do tema, levando-se em consideração os recentes julgados da 1ª Turma da CSRF, concluímos que o fato de afastar os ditames do artigo 45, da Lei nº 8.212/91, aplicando-se os artigos 150, § 4º, ou 173 (no caso de fraude comprovada) do CTN, não implica dizer que estar-se-ia declarando a inconstitucionalidade do dispositivo legal daquela lei ordinária.

Com efeito, se assim o fosse, ao admitir o prazo estipulado no artigo 45, da Lei nº 8.212/91, em detrimento ao disposto nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, igualmente, estaríamos declarando a inconstitucionalidade dessas últimas normas legais.

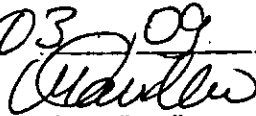
No entanto, após muitas discussões a propósito da matéria, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco.

"Súmula 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."

Registre-se, ainda, que na mesma sessão plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Dessa forma, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de acolher o prazo decadencial de 05 (cinco) anos, na forma do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, em observância aos preceitos consignados na Constituição Federal, CTN, jurisprudência pacífica e doutrina majoritária, sobretudo por havido antecipação do pagamento, fato relevante para aqueles que sustentam ser determinante à aplicação do instituto, entendimento não compartilhado por este Conselheiro.

Na hipótese dos autos, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em 22/04/2005 com a devida ciência da contribuinte constante do Aviso de Recebimento-AR, às fls 143, a exigência fiscal resta parcialmente fulminada pela decadência, em relação aos

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES	
CONFERE O ORIGINAL	
Brasília, <u>24 03 09</u>	
	
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho	
Mat. SIAPE 751683	

fatos geradores ocorridos durante o período de 01/1995 a 03/2000, os quais encontram-se fora do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, impondo seja decretada a improcedência parcial do feito.

MÉRITO

No mérito, pretende a contribuinte a reforma da decisão recorrida, a qual manteve a exigência fiscal em sua plenitude, aduzindo para tanto que o lançamento encontra-se escorado em premissa equivocada, ao considerar que as verbas em comento foram concedidas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, o que não representa a realidade dos fatos, inobstante a contabilidade da contribuinte espelhar/amparar referida conclusão, configurando mero erro no registro contábil.

A fazer prevalecer seu entendimento, sustenta que a pretensão fiscal encontra sustentáculo em meras presunções/suposições infundadas, ao concluir que as verbas pagas aos funcionários se tratam de PLR, sobretudo quando considerados pagamentos efetuados a empregados com contratos de trabalhos rescindidos.

Em que pesem as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pela contribuinte no bojo da peça recursal, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que, no mérito, a decisão recorrida apresenta-se incensurável, devendo ser mantida em sua plenitude.

Antes mesmo de se adentrar as questões de mérito propriamente ditas, em relação ao caso concreto, mister se faz trazer à baila a legislação de regência que contempla a verba *sub examine*, bem como alguns estudos a propósito da matéria, senão vejamos:

A Constituição Federal, por meio de seu artigo 7º, inciso XI, instituiu a Participação dos empregados nos Lucros e Resultados da empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, desvinculando-a expressamente da base de cálculo das contribuições previdenciárias, como segue:

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

[...]

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

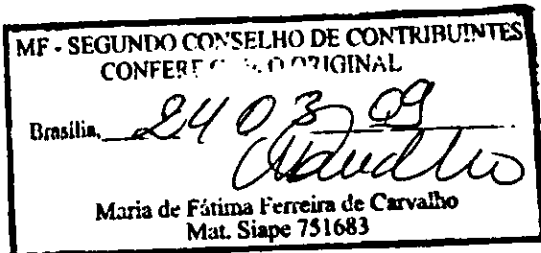
Por seu turno, a legislação tributária ao regulamentar a matéria, impôs algumas condições para que as importâncias concedidas aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados não integrassem o salário de contribuição, a começar pelo artigo 28, § 9º, alínea "j", que assim preceitua:

"Art. 28. [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta lei:

[...]





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

Em atendimento ao estabelecido na norma encimada, a Medida Provisória nº 794/1994, tratando especificamente da questão, determinou em síntese o seguinte:

“Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, mediante negociação coletiva, a forma de participação destes em seus lucros ou resultados.

Parágrafo único. 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:

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

Art. 3º A participação de que trata o artigo 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista ou previdenciário.

[...]

§ 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.

[...].”

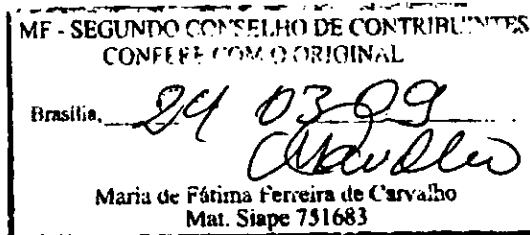
Após reedições a MP retro fora convertida na Lei nº 10.101/2000, trazendo em seu bojo algumas inovações, notadamente quanto a forma/periodicidade do pagamento de tais verbas, senão vejamos:

“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 funcional 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 de lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

[...].”

Em suma, extrai-se da evolução da legislação específica relativa a participação nos lucros e resultados que existem dois momentos a serem apartados quanto aos requisitos para não incidência das contribuições previdenciárias. Para o período até 29/06/1998, era vedado o pagamento em periodicidade inferior a um semestre. Posteriormente a 30/06/1998, além da exigência acima, passou a ser proibido o pagamento de mais de duas parcelas no mesmo ano civil.

No que tange aos demais requisitos, especialmente àqueles inscritos no artigo 2º, as exigências legais continuaram praticamente as mesmas, exigindo regras claras e objetivas relativamente ao método de aferição e concessão da verba em comento.

A teor dos preceitos inscritos na legislação encimada, constata-se que a Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta.

Entrementes, não é a simples denominação atribuída pela empresa à verba concedida aos funcionários, *in casu*, PLR, que irá lhe conferir a não incidência dos tributos ora exigidos. Em verdade, o que importa é a natureza dos pagamentos efetuados, independentemente da denominação pretendida pela contribuinte. E, para que a verba possua efetivamente a natureza de Participação nos Lucros e Resultados, indispensável se faz a conjugação dos pressupostos legais inscritos na MP n° 794/1994 e reedições, c/c Lei n° 10.101/2000, dependendo do período fiscalizado.

Nessa esteira de entendimento, é de fácil conclusão que as importâncias pagas aos segurados empregados intituladas de PLR somente sofrerão incidência das contribuições previdenciárias se não estiverem revestidas dos requisitos legais de aludida verba. Melhor elucidando, a tributação não se dá sobre o valor da PLR, mas, tão somente, quando assim não restar caracterizada.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
CONFERE EM ORIGINAL
Brasília, 24.03.09
Maria de Fátima Feijó de Carvalho
Mat. Siage 751683

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Em outras palavras, a autoridade fiscal e, bem assim, o julgador não poderão deixar de observar os pressupostos legais de caracterização de tal verba, sendo defeso, igualmente, a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades, sobretudo quando arrimadas em premissas que não constam dos autos, sob pena, inclusive, de afronta ao Princípio da Legalidade.

Os artigos 111, inciso II e 176, do CTN, inobstante tratem de isenção, traduzem muito bem os limites que a legislação tributária impõe quando da subsunção da norma ao caso concreto, *in verbis*:

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

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

III – dispensa do cumprimento de obrigações acessórias"

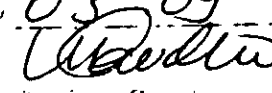
"Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração."

Extrai-se dos dispositivos legais supracitados que qualquer espécie de isenção, *in casu*, imunidade, que o Poder Público pretenda conceder deve decorrer de lei disciplinadora, sendo sua interpretação literal, não podendo o contribuinte, o fisco ou o julgador impor condições que não decorrem da lei seca.

Na hipótese dos autos, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar os pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, considerando-os como salário indireto, em virtude da inexistência de acordo prévio entre as partes, bem como por ser concedido à parte ínfima dos funcionários, contrariando o disposto na legislação que regulamenta a matéria, não se cogitando em irregularidade no procedimento adotado pela fiscalização, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Ao admitir a não incidência de contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados, sem a devida observância aos requisitos estabelecidos nas normas legais, teríamos que interpretar a MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, de forma extensiva, o que vai de encontro com a legislação tributária, como acima demonstrado.

Com efeito, nos termos dos Diplomas Legais retromencionados, não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas pelo empregado a título de PLR, conquanto que atendidos os pressupostos legais para tanto, sendo defeso a interpretação de referida previsão legal extensivamente, de forma a afastar a tributação de verbas concedidas em dissonância com a legislação que regulamenta o tema, impondo a manutenção do feito em sua integralidade.

ME - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES COMPLETO ORIGINAL	
Brasão	24.03.09 
Maria de Fátima Pereira de Carvalho Mat. Supl. 751083	
CC02/C06 Fls. 241	

Relativamente ao argumento da recorrente de que o lançamento encontra-se fundado em simples presunção e, bem assim, não restou demonstrada a existência do fato gerador das contribuições ora exigidas, igualmente, não têm o condão de macular a exigência fiscal em comento.

Conforme se depreende da análise dos autos, especialmente o Relatório Fiscal, às fls. 60/66, os fatos geradores dos tributos ora lançados encontram-se perfeitamente demonstrados e configurados, quais sejam, as remunerações pagas ou creditadas aos segurados empregados, a título de PLR, em desacordo com as normas legais.

Quanto à pretensa presunção levada a efeito na constituição do crédito previdenciário combatido, mister destacar que o lançamento foi construído a partir dos próprios documentos fornecidos pela contribuinte, mais precisamente sua escrituração contábil, o que afasta a suposta presunção alegada pela recorrente.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos do lançamento foram extraídos dos Livros Diários de números 71 a 151, fornecidos pela própria empresa recorrente, não deixando margem a qualquer dúvida em relação a regularidade da notificação, ao contrário do que sustenta a contribuinte.

Não bastasse isso, impende esclarecer ser obrigação dos contribuintes a manutenção de sua escrita contábil de forma regular, de modo a fazer prova contra ou a seu favor. *In casu*, a fiscalização não constatou qualquer elemento capaz de tornar imprestável a contabilidade da recorrente, admitindo-se, assim, como verdade os fatos ali registrados.

Frise-se, que a legislação tributária não impede que a contribuinte questione seus próprios atos e/ou declarações nas vias judiciais e administrativas. No entanto, tais questionamentos devem vir acompanhados de argumentos plausíveis e lógicos, corroborados por documentação hábil e idônea, capazes de refutar as informações anteriormente prestadas.

Na esteira desse entendimento, meras ilações desprovidas de qualquer amparo legal ou fático, como as que aqui se vislumbra, não têm o condão de afastar a exigência das contribuições previdenciárias ora lançadas, não havendo que se falar em improcedência da notificação, mormente quando nem mesmo a contribuinte, ao promover a escrituração contábil da empresa, seguiu as determinações a legislação previdenciária que disciplina a PLR.

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o lançamento.

Aliás, a confirmação na contabilidade e nos recibos emitidos pela contribuinte de se tratar de PLR, afasta, igualmente, o argumento da recorrente de ter havido pagamento a segurados empregados com contratos de trabalhos rescindidos.

Ora, se a própria notificada reconhece, em sua escrituração contábil e recibos que pagou PLR a funcionários supostamente já demitidos, em nada influência se efetivamente haviam rescindido o contrato de trabalho. Em verdade, o que importa é ter havido pagamento de PLR em dissonância à legislação de regência, como os próprios registros contábeis da contribuinte ratifica, corroborados pelos recibos de fls. 70/135 e comprovante de depósito, em conta corrente do empregado, às fls. 134.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUENTES
CONFÉRENCIA ORIGINAL
Brasília, 24 03 09
Maria de Fátima Ferreira de Carvalho
Mat. Siage 731683

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, no mérito, escorreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantido o lançamento, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base para constituição do crédito previdenciário, atraindo pra si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando a NFLD *sub examine* parcialmente em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, acolher a preliminar de decadência em relação ao período de 01/1995 a 03/2000 e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

Sala das Sessões, em 02 de dezembro de 2008


RYCARDO HENRIQUE MAGALHÃES DE OLIVEIRA