



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10830.002735/2002-29  
**Recurso nº** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-004.024 – 2ª Turma  
**Sessão de** 11 de maio de 2016  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** LEANDRO LEAL  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Exercício: 2007

COMPROVAÇÃO DE ORIGEM, PARA VALORES CREDITADOS EM CONTA DE DEPÓSITO, NECESSÁRIO O OFERECIMENTO DE VALOR EQUIVALENTE AO FISCO, EM DECLARAÇÃO ANUAL DE AJUSTE DE IRPF, A TÍTULO DE RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS.

Por outro lado, a declaração de valores a título de Rendimentos Isentos ou não tributáveis, rendimentos sujeitos à tributação exclusiva na fonte ou, ainda, Receitas de Atividade Rural, não tem o efeito de comprovação de origem desses valores, aplicando-se a eles a presunção legal de omissão de rendimentos.

Recurso especial negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente), Maria Teresa Martinez Lopez (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior e Gerson Macedo Guerra.

## Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de Análise de Divergência motivado pelo contribuinte, LEANDRO LOLLI, face ao Acórdão 2101-00.263, proferido pela 2º Turma Ordinária/1ª Câmara/2ª Seção de Julgamento/CARF.

Em desfavor do contribuinte, LEANDRO LOLLI, foi lavrado o Auto de Infração de fls. 72/81, resultando na sua impugnação. Pugnou o Contribuinte pela nulidade do lançamento por ausência de certeza e liquidez da exigência fiscal, já que foram considerados indevidamente depósitos que já tiveram sua origem comprovada com os documentos apresentados, que se referem à atividade rural desenvolvida pelo autuado, circunstância que também enseja a nulidade do lançamento pela utilização de critério equivocado na apuração do IRPF. Requereu, ainda, fosse declarada a nulidade da decisão de primeiro grau, por cerceamento do direito de defesa, devido ao excesso de critérios subjetivos na análise dos documentos apresentados, pois inicialmente entendeu a Turma Julgadora que não foram apresentados, durante a fiscalização e na fase impugnatória, documentação hábil que justificasse a origem dos depósitos ( fl. 195). Entretanto, contraditoriamente, o Contribuinte também afirmou que foram anexados aos autos notas fiscais e romaneios que comprovaram a venda de frutas, fazendo prova de que o contribuinte realmente, no ano calendário de 1998 comerciou, vendendo produtos agrícolas ( fl.197).

Entendeu, ainda, ser patente a nulidade do processo administrativo por ilicitude da prova centrada nos dados do CPMF, sendo inadmissível a aplicação retroativa da lei nº 10.174, de 2001, que introduziu no ordenamento norma de natureza material. Ainda que se admita ter a referida norma natureza procedural, inaplicável o disposto no § 1º o do artigo 144 do CTN, tendo em vista a expressa vedação legal contida no § 2 do próprio artigo. Aponta nulidade do lançamento em face da reserva da jurisdição sobre o sigilo bancário; inobservância das regras fixadas pelo Decreto Nº 3.724, de 200; apuração mensal de acréscimo patrimonial com contribuição anual – erro na determinação do momento da ocorrência do fato gerador para cada mês considerado; irretroatividade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 105, de 2001.

No mérito, o Contribuinte entendeu que depósitos bancários ( fato indiciário) não sustentam a presunção legal de omissão de rendimentos (fato provável), pela inexistência de correlação lógica, direta e segura entre os eventos; por não caracterizar, por si só, sinal exterior de riqueza origem comprovada bem como os outros já tributados, inclusive aqueles objeto da mesma acusação, sirvam para justificar os valores depositados posteriormente em contas bancárias, independentemente da coincidência de datas e valores. Pede também exclusão de valor individual igual ao inferior a R\$ 12.000,00 ( doze mil reais) na determinação de eventuais rendimentos omitidos.

A Resolução de nº 102-02.426 ( fls. 308/15) converteu o julgamento em diligência, sendo juntados aos autos os documentos às fls.319/361.

Em análise do Recurso Voluntário, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, FLS 372/390, deu parcial provimento ao recurso, entendendo que deve prevalecer a tributação mais favorável nos casos em que os rendimentos do contribuinte sejam da atividade rural e o fisco não prove que haja outra origem.

O Contribuinte apresentou Recurso Especial ás fls. 405/466, no qual discorre sobre a divergência jurisprudencial em relação à ofensa ao princípio da verdade material, pela não utilização de provas regularmente juntada na impugnação, e ao arbitramento específico para os rendimentos provenientes da atividade rural.

No exame de admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo contribuinte, o Presidente da 1ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, ás fls. 500/504, ratificado pelo Presidente da 2ª turma da Câmara Superior de Julgamento, ás fls. 505/506, deu parcial seguimento ao recurso, em virtude de haver comprovação de divergência jurisprudencial apenas no que diz respeito ao arbitramento específico para os rendimentos provenientes da atividade rural, considerando que os acórdãos paradigmas sustentam que deve prevalecer a tributação mais favorável nos casos em que os rendimentos do contribuinte sejam da atividade rural e o fisco não prove que haja outra origem.

Já em relação à ofensa ao princípio da verdade material, não se verificou a divergência jurisprudencial no acórdãos utilizados pelo Recorrente.

Apresentadas contrarrazões pela Fazenda Nacional, fls. 508/512, vieram os autos conclusos.

## Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interposto pelo contribuinte é tempestivo e atende aos pressupostos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser admitido.

Trata-se de auto de infração de fls. 72/81, em decorrência de omissão de rendimentos recebidos de valores creditados em conta de depósito, a título de Rendimentos Tributário.

Na decisão recorrida, deu-se parcial provimento ao recurso voluntário, entendendo que deve prevalecer a tributação mais favorável nos casos em que os rendimentos do contribuinte sejam da atividade rural e o fisco não prove que haja outra origem.

O Recurso Especial, apresentado pelo Contribuinte, trouxe para a análise a divergência jurisprudencial tão somente referente ao arbitramento específico para os rendimentos provenientes da atividade rural, restringindo a esta matéria a parte do Recurso que será analisada.

Assim, a problemática dos autos consiste em comprovar a origem dos depósitos bancários efetuados na conta do de cujus, nos termos do artigo 42 da Lei nº 9.430/96,

characterizando omissão de rendimentos os valores creditados em conta de depósito, quando o responsável tributário, no caso o espólio, não justifica a sua origem.

O entendimento esposado por esta turma em sessões passadas foi de que os valores tributáveis informados na declaração de Ajuste Anual, pelo contribuinte, é que devem ser excluídos do total de depósitos em conta-corrente, para fins de apuração dos rendimentos omitidos por depósitos bancários de origem não comprovada.

Esse entendimento pode ser observado no acórdão do processo 10950.003388/2010-03 da lavra do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

*"A presunção legal instituída pelo Art. 42 da Lei nº 9.430, de 1996, tem por objetivo trazer à tributação os valores depositados em conta corrente do sujeito passivo, para os quais não haja comprovação de origem. Em outras palavras, aceitando-se a possibilidade, a ser comprovada pelo sujeito passivo, de que um depósito possa ter ocorrido por motivos que não impliquem tributação, na falta de comprovação, considera-se que o depósito enseja rendimentos a serem tributados. Ora, o oferecimento de valores ao fisco, como rendimentos tributáveis, na declaração, por parte do sujeito passivo, tem exatamente o efeito buscado pela norma.*

*Saliente-se que a pessoa física não tem obrigação de manter contabilidade completa e, com isso, tem dificuldades em identificar cada operação, podendo inclusive receber valores de terceiros ao longo de cada mês, para seu oferecimento ao fisco – em conjunto – nas datas definidas pela legislação.*

*Não se deve trazer à tributação um valor que já tenha sido a ela oferecido. Portanto, entendo que a própria declaração em DIRPF, com valores oferecidos ao fisco como rendimentos tributáveis, seja documentação hábil e idônea para confirmar que os depósitos, até o montante declarado: (i) ensejam rendimentos a serem tributados e (ii) que eles foram devidamente tributados pelo contribuinte"*

Desta mesma decisão se extrai que não se pode concluir rapidamente que qualquer valor constante da Declaração anual de Ajuste (DIRPF) tenha o condão de afastar a presunção de omissão de rendimentos por depósito bancário de origem não identificada, observe-se outro excerto do voto:

*"Repara-se que a declaração de valores como isentos, de tributação exclusiva ou receitas de atividade rural, não tem o mesmo efeito da presunção legal, de trazer à tributação os montantes transitados por conta-corrente. Portanto, para eles aplica-se a regra geral, de comprovação de origem por documentação específica, como, por exemplo:*

*no caso de lucros ou dividendos isentos distribuídos, a correspondente documentação da pessoa jurídica, confirmando a existência dos lucros e sua efetiva distribuição ao sujeito passivo;*

*no caso de aplicações financeiras com tributação exclusiva na fonte, a correspondente documentação da instituição financeira, confirmado a ocorrência da aplicação e o efetivo recebimento dos correspondentes valores; e no caso de receitas da atividade rural, a documentação confirmando o recebimento dos valores e a comprovação da correspondente dedução das despesas a ela relacionadas.”*

Sendo assim, seguindo este entendimento devemos observar o montante que foi levada à DIRPF, como rendimento tributável da atividade rural. E para isso me utilizei de excerto do acórdão recorrido eu explicita esta informação e tratou de analisar as provas pormenorizadamente, vejamos:

*“conforme relata o Termo de verificação Fiscal, o procedimento fiscal que culminou no lançamento em exame teve início devido a expressiva movimentação financeira no ano de 1998 ( R\$ 1.980.965,58) em descompasso com a declaração de isento apresentada pelo autuado par ao mesmo período. O lançamento em tela relaciona como rendimentos omitidos o montante de R\$ 1.497.064,75.*

(...)

*No que tange ao exame dos elementos de prova apresentados, penso que tais documentos não são suficientes para afastar exação em comento, até pelo percentual reduzido em relação ao montante da movimentação financeira. Com efeito, os créditos relacionados pelo recorrente à movimentação bancária ( fls. 359/360) ou mesmo o volume total das Notas Fiscais de entrada e Romaneos de Remessa de Mercadorias do Produtor ( fls.107/174) não alcançam 20% ( vinte por cento) dos créditos indicado ás fls. 27/35. Com a diligência realizada foi possível comprovar receita com venda de frutas para a Companhia Antártica Paulista, atual AMBEV, no ano de 1998, em montante de R\$ 175.578,70, valor superior ao somatório das notas fiscais e romaneios apresentados juntamente com a impugnação, relacionados a esta empresa ( fls. 149/174). Com a companhia Brasileira de Distribuição a soma das notas fiscais e romaneios às fls. 107/148 ( que se referem a operação distintas), totaliza R\$ 97.101,40. O valor total comprovado da receita bruta da atividade rural do contribuinte, no ano de 1998, é de R\$ 272.680,10. Ora, conforme já colocado, quaisquer valores além dos já tributados devem ser comprovados com documentação específica”.*

Face as provas trazidas aos autos o acórdão recorrido por fim decidiu:

*“Considerando que o contribuinte, mesmo apresentado significativa movimentação financeira, não apresentou a Declaração de Ajuste Anual do exercício de 1999, e, portanto, não apurou o resultado da atividade rural do ano-calendário de 1998, deve-se excluir base de cálculo da exigência tributária em exame a quantia de R\$ 218.144,08, correspondente a rendimentos omitidos, que também estão sujeitos à tributação no*

*ajuste anual, sob a mesma alíquota, da mesma forma como a omissão de rendimentos tributada neste lançamento”.*

Considerando as informações disponíveis, relativas ao sujeito passivo, que indicam elevada movimentação financeira, em montante anual de quase vinte vezes superior ao estabelecido no inciso II do § 3º do art. 42 da Lei no 9.430, de 1996, a ausência de Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda e a recusa deste em apresentar os extratos e esclarecer a origem dos créditos bancários, tais fatos, corroborados pelas provas dos autos demonstram que não houve equívoco na decisão do acórdão recorrido.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte, mantendo integralmente a decisão do acórdão recorrido.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes

CÓPIA

## Declaracão de Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Inicialmente, vale esclarecer que a presente declaração visa tão somente deixar claro meu posicionamento acerca do descumprimento das regras para que o valor do PLR pago venha a ser considerado salário de contribuição. Nesse sentido, entendo acertada a posição do ilustre relator.

### **QUANTO AO PAGAMENTO DE PLR**

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, bem descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constitua salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o previsto na lei, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados. Podemos assim, resumir os fundamentos para o lançamento:

*2º) O acordo de Participação em Lucros e Resultados de 2009, firmado entre o Banco de Investimentos Credit Suisse (Brasil) S/A. e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência de 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009, não possui data de assinatura e seu anexo possui data de 15 de novembro de 2009, preenchida à mão, enquanto todo o documento foi digitado;*

*3º) Perguntado sobre o motivo pelo qual esse acordo foi assinado apenas no fim do primeiro período a ser avaliado, o contribuinte respondeu que “O Acordo de Participação em Lucros ou Resultados referente ao ano de 2009 teve sua negociação no início do ano. Após serem sanados todos os pontos controversos, o Acordo e seu respectivo anexo foram elaborados com data de assinatura em branco, de modo que seu preenchimento ocorresse manualmente no momento da efetiva assinatura. Entretanto, quando da assinatura, somente foi preenchida a data no Anexo, ficando o Acordo com data em branco”;*

*4º) Em se tratando de isenção de contribuições previdenciárias segundo a Lei nº 10.101/2000, há que se supor que o contribuinte tenha todo o cuidado possível na elaboração do documento exigido pela lei e observe o mínimo de formalismo que matéria tão importante exige, de modo que o fato de a data*

*do Acordo estar em branco ou preenchida à mão desqualifica esse documento;*

*5º Ainda, no entanto, que se considere a data do Anexo, cabe salientar que sua assinatura teria se dado em 15 de novembro de 2009, já próximo ao fim do período a ser avaliado e, portanto enquadra-se no mesmo argumento já exposto no relatório correspondente ao processo nº 16327.721610/2013-21 e ao Acordo para pagamento de PLR nos anos de 2007 e 2008, ou seja, o acordo deve ser assinado em tempo hábil para que os empregados possam ter ciência dos objetivos que deverão atingir;*

*6º Desta forma, a partir do momento em que o acordo entre empresa e empregados é firmado em período posterior ao período que será avaliado, perde-se a característica de estímulo e, por conseguinte, de incentivo à produtividade, objetivo da Lei 10.101/2000, daí se podendo extrair que o lucro distribuído segundo o Acordo de Participação em Lucros ou Resultados referente ao ano de 2009 e pago e ou creditado em 2010 não está em acordo com a legislação e integra o salário de Contribuição Previdenciária;*

Após as considerações da fiscalização, deixo, de pronto, claro meu posicionamento acerca do tema: o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional, dita verba encontra-se desvinculada do salário desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento.

### DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

*Art. 28 (...)*

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

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

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar se a norma que autoriza o pagamento encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estejam excluídos do conceito de salário de contribuição.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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

*(...)*

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

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

#### *EMENTA*

**DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL.** 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

*(...)*

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

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

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

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

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

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

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em

*que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

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

Neste contexto podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

*(...)*

*Art. 3º (...)*

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

(...)

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Aliás, referente raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7º, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ-Rio de Janeiro.

*RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa*

*EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito.*

*1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.*

*2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.*

*3. Recurso extraordinário conhecido e provido.*

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator do RE 398284/RJ):

*“Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.*

*Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vénia da bela sustentação do eminentíssimo advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício, que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com*

*um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80.*

*E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.*

*Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.”*

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que os requisitos atribuídas pelo auditor não se sustentam, já que a referida lei não exige a assinatura do acordo previamente.

Ora, partindo da argumentação do recorrente o que seria então o disposto no inciso II, do §1º do art. 2º da lei 10.101/2000? Vejamos, o referido dispositivo para verificar se é plausível dita argumentação.

*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:*

*[...]*

*§ 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.*

Bom, parece-se cristalino que o inciso II que dispõe "programas de metas, resultados e prazos, **pactuados previamente**" descreve que os PROGRAMAS,

## RESULTADOS A SEREM ALCANÇADO E PRAZOS DO ACORDO DEVEM SER PACTUADOS PREVIAMENTE.

Não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, prazos para pactuação, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. Se fossemos acatar a argumentação do recorrente, a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros abaixo transcritos.

*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:*

Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101/2000, entendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, MAS DE FORMA ALGUMA IGNORAR A EXISTÊNCIA DE DISPOSITIVOS LEGAIS, E DE EXIGÊNCIAS LEGAIS CLARAS PARA A REFERIDA DESVINCULAÇÃO, de modo a afastá-los, que nada mais são do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados.

### QUANTO AO PACTO PRÉVIO

Expressamente sobre o argumento do recorrente de que a lei não descreve a necessidade de que dito acordo seja feito previamente, mas encontra-se regular, posto ter ocorrido antes do pagamento, razão não lhe confiro.

Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

Entendo, ser o requisito **pacto prévio fundamental**, para que se faça cumprir os preceitos da lei 10.101/00. No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, sob o fundamento de falta de acordo prévio ao exercícios em que se baseavam os pagamentos.

Podemos notar, que no relatório fiscal, e dos próprios acordos acostados aos autos, o acordo deu-se em novembro (se considerarmos a data escrita a mão no anexo), o que no meu entender, afronta diretamente a vontade do legislador ao estabelecer o comando legal.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados).

Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício a que se refira, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim como descreveu a autoridade fiscal.

Dessa forma, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pontuação, mesmo tardia não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos, o que não venho a concordar.

Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim não o fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado, o empregado tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua.

Apenas, para deixar claro, não estamos falando que o pacto tenha que ser assinado antes do início do ano, o que estamos descrevendo é que o pacto deve ocorrer antes do exercício a que se ferira, por exemplo nada impede que um acordo seja realizado em maio, para valer deste mês a maio do ano seguinte.

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

### HIRING BONUS

Quanto a este segundo ponto, o objetivo é deixar claro meu posicionamento que corrobora os do ilustre relator.

Na verdade a base da argumentação do recorrente é de que o pagamento enquadra-se na exclusão do item 7, §9º, art. 28 da lei 8212/91.

Para que possamos entender a aplicação da lei 8212/91, devemos, primeiro entender os fundamentos de sua criação. As contribuições incidentes sobre as remunerações pagas às pessoas físicas com e sem vínculo empregatício encontram fundamento máximo de validade no art. 195, alínea “a” do inciso I da Constituição Federal de 1988 (redação dada pela EC n.º 20/1998):

**Art. 195.** *A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos*

*Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I- do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:*

*a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;*

*[...]*

Vale destacar que a CF/88 estabelece o financiamento da seguridade, permitindo a instituição de contribuições sobre pagamentos efetuados pelo empregador a qualquer título a pessoa que lhe preste serviço, sendo irrelevante o fato da quantia ter sido paga ou creditada ao obreiro.

Nesse sentido a Lei n.º 8.212/1991 faz valer tal previsão definindo a contribuição patronal sobre as remunerações disponibilizadas aos empregados nos seguintes termos:

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

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 26/11/1999).*

*[...]*

Corroborando tal entendimento, faz-se a leitura do no inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.121/1991 que define conceito de salário de contribuição de forma ampla, ou seja a base da incidência de contribuições previdenciárias. Senão vejamos:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997).*

Como se pode observar, a princípio, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário de contribuição, o próprio legislador optou por excluir determinadas verbas da incidência previdenciária, destacando expressamente, as verbas que não integram o salário de contribuição. No caso, trata-se de relação exaustiva.

Agora, cabe-nos averiguar se a tese da recorrente é de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9º do art.28 da Lei n. 8.212/1991. Para nós esse entendimento não se coaduna com a melhor exegese da legislação. Eis a norma citada:

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

[...]

e) as importâncias:

[...]

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

[...]

Todavia, a interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele descrita no “caput” do mesmo artigo, senão vejamos novamente:

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

*I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/1997).*

À luz da legislação citada, o melhor entendimento é o de que somente não incidem contribuições sobre os ganhos eventuais, se esses forem pagos como mera liberalidade do empregador, sem que possuam qualquer vinculação com a prestação dos serviços.

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos como opção graciosa do empregador, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador tomado na sua individualidade, a exemplo de eventos de doença e outros sinistros que venham a recair sobre este e levem a empresa socorrer-lhe

financeiramente. OU até mesmo o exemplo citado pelo recorrente em seu recurso, qual seja auxílio matrimônio.

Como interpretar que um pagamento feito para contratação, não esteja associado ao desempenho profissional, possuindo relação direta com o contrato de trabalho. Acho impossível chegar a tal conclusão! O pagamento de hiring bonus nada mais é tem por objetivo atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

A jurisprudência trabalhista tem interpretado a remuneração não somente como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas inclui também as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho, como o caso de "luvas", que muito se assemelham a hipótese em questão.

Por fim, argumentar que a verba não era paga com habitualidade, mas apenas eventualmente, conforme mencionado não demonstra equívoco na incidência. Aliás, o conceito de habitual, no presente caso, não reporta-se a idéia de pagamentos constantes, mas, aqueles relacionados como retribuição pelo trabalho prestado. Assim apenas quando se identifica a desvinculação com o trabalho prestado, poderemos, sim, com base no item 7 da alínea "e" do § 9.º do art.28 da Lei n. 8.212/1991, excluir verbas do conceito de salário de contribuição.

Face todo o exposto, entendo que não observar a pactuação prévia para acordos de participação nos lucros e resultados é descumprir preceito legal previsto na lei 10.101/2000, razão pela qual corroto o lançamento realizado.

Da mesma forma, não existe previsão legal para excluir o "hiring bonus" (bônus de contratação) do conceito de salário de contribuição, considerando constituir retribuição pela contratação.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

## Declaração de Voto

Conselheira Ana Paula Fernandes

Em que pese o brilhante voto do ilustre relator, discordo quanto a possibilidade da Fazenda Nacional impor a cobrança de Contribuição Previdenciária patronal sobre verba paga a título de Bônus de Contratação pela Empresa contribuinte.

A meu ver, resumidamente, esta questão não gera dúvidas quanto a não aplicabilidade de contribuição previdenciária pela expressa não ocorrência do fato gerador do tributo em questão: Trabalho.

Observe-se que o pagamento em questão (bônus de contratação), ocorre antes da relação de emprego ser instaurada. Se ocorre antes, logo não representa a contraprestação de um trabalho realizado pelo empregado, pois este ainda nem é empregado da empresa.

A própria Consolidação das Leis do Trabalho – CLT não trata desse instituto, por não a considerar sob a rubrica de remuneração advinda dom exercício de trabalho.

Para a doutrina dominante o bônus de contratação é a indenização oferecida pela empresa a um empregado que ela tenha interesse de contratar, pelo abandono que este empregado teria de expectativa de ganhos na atividade anterior. Representa um convite de risco com prévia indenização para que este empregado aceite a contratação já previamente indenizado, justamente em razão do aceite desse “risco”, de largar algo estável e certo, ou até mesmo sua autonomia por algo novo (relação de emprego).

Observe-se que a base de cálculo da Contribuição Previdenciária está amplamente prevista e debatida no texto da lei, a qual não comporta ilações, quanto menos alargamento forçado. **Sendo cabível cobrança de Contribuição Previdenciária patronal, portanto, exclusivamente, para rendimentos advindos do exercício do trabalho.** É a Lei que diz isso.

Contudo, registre-se que, no caso em tela fica nítido que a Fazenda Nacional não logrou êxito em provar o contrário, os rendimentos tributados equivocadamente não são fruto de contratos que os relacionem com contraprestação do exercício de trabalho, nem sequer com o cumprimento de metas advindas da contratação, quanto menos há compensação desta verba com o salário percebido posteriormente após o início da relação de emprego, logo não há que se falar da incidência do tributo.

Diante do exposto, conheço do Recurso da Fazenda Nacional para no mérito negar provimento ao mesmo por inequívoca falta de previsão legal para o lançamento e cobrança do tributo pretendido.

É como voto.

*(Assinado digitalmente)*

Ana Paula Fernandes