



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12268.000054/2009-60
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.536 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2024
Recorrente ESTEIO ENGENHARIA E AEROLEVANTAMENTOS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF).
INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. SÚMULA CARF.
ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). IMUNIDADE. EFICÁCIA LIMITADA. GOZO. LEI REGULADORA. EXIGÊNCIAS. ESTRITA OBEDIÊNCIA. IMPRESCINDÍVEL.

A PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, exceto quando reportado estímulo se processar fora dos estritos ditames legalmente previstos.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). BENEFÍCIO FISCAL. OUTORGA. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERPRETAÇÃO LITERAL. OBRIGATORIEDADE.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção ou dispensa de cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Gregório Rechmann Júnior, que deu-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros(a): Rodrigo Duarte Firmino, Francisco Ibiapino Luz (Presidente), Gregório Rechmann Junior e Rodrigo Rigo Pinheiro. Ausente a Conselheira Ana Cláudia Borges de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pela Contribuinte com a pretensão de extinguir crédito tributário referente às contribuições devidas, a parte patronal e aquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho SAT/RAT.

Contextualização processual

No procedimento fiscal, foram constituídos créditos tributários decorrentes da remuneração paga aos segurados empregados e contribuintes individuais, dos quais estão pautados para julgamento nesta reunião os sintetizados no quadro abaixo, consoante Termo de Encerramento e Relatório da Ação Fiscal (processo digital, fls. 22 a 37 e 58):

Debcad	Rubrica	Período	PAF
37.184.860-1	Cont. patronal + SAT	1/04 a 12/04	12268.000054/2009-60
37.184.861-0	Contribuição dos segurados	1/04 a 12/04	12268.000062/2009-14
37.184.863-6	Contribuição destinada a terceiros	2/04 a 12/04	12268.000061/2009-61

Autuação

Manifestado crédito tributário decorre tanto do pagamento da PLR em desacordo com a legislação aplicável como da omissão de pagamentos realizados a contribuintes individuais, conforme se vê nos excertos do Relatório da Ação Fiscal, que passo a transcrever (processo digital, fls. 23 e 29):

a) A empresa apresentou dois Acordos Coletivos para Participação dos Empregados nos Resultados da empresa, primeiro semestre e segundo semestre, firmados com o Sindicato dos Trabalhadores em Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e Empresas Prestadoras de Serviços do Estado do Paraná - SINDASPP, datados em 05/01/2004 e 05/07/2004, situado na Av. Mal Floriano Peixoto, 56 terceiro andar, em Curitiba, Paraná. Assinaram este documento o Sr. Ivo Petry Sobrinho – CPF 496.503.439-20, representante do Sindicato, e pela empresa, O Sr. Carlos Lucidório Trindade - CPF 111.326.399-72. Este Acordo cita o artigo sétimo, inciso XI e XXVI da Constituição Federal (Direitos dos Trabalhadores) e a Lei 10.101

de 1911212000, que regula a Participação dos trabalhadores nos Lucros ou Resultados da empresa. Esta Lei, em seu artigo terceiro, parágrafo segundo estabelece: " 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".

[...]

j) Autônomos:

Levantamento CI

• ***Levantamento CI:*** A empresa deixou de incluir em folha de pagamento de salários e deixou de declarar em GFIP, os trabalhadores autônomos abaixo citado:

[...]

(Grifo no original)

Impugnação

Inconformada, a Contribuinte apresentou impugnação, assim resumida no relatório da decisão de primeira instância - Acórdão nº 06-23.390 - proferida pela 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - DRJ/CTA (processo digital, fls. 4.941 e 4.942):

3. Cientificada do lançamento em 30/01/09 (fl. 01), a empresa autuada apresentou impugnação (fls. 1.233/1.261), tempestiva em 02/03/09 (fl. 1.233), acompanhada dos anexos de fls. 1.262/5.090, alegando, em síntese, que:

a) A fiscalização desconsiderou os contratos de empréstimo celebrados entre a empresa e seus funcionários, nos termos dos arts. 586 a 592 do Código Civil. Os documentos apresentados, que concretizam esta relação contratual de direito privado, ilidem por completo a imputação efetuada pela Fiscalização, através da presunção simples. Os contratos estão individualizados, acompanhados dos recibos de pagamento e dos demonstrativos, inclusive com discriminação dos juros pagos pelos funcionários mutuários, demonstrando legalmente a existência de atos e negócios jurídicos lícitos e amparados pela legislação de direito privado. Carreia aos autos também, de forma didática, descrição do negócio jurídico praticado, bem como seus registros contábeis. Observadas a Constituição e a Lei Civil, o art. 110 do CTN veda qualquer alteração de conceito legalmente definido pelas normas de direito privado para fins tributários. Portanto, os valores pagos com amparo em contrato de empréstimo não integram o conceito de salário.

b) A participação nos lucros assegurada aos trabalhadores é desvinculada do salário, nos termos do art. 7º XI, da Constituição. Note-se que a parte final do referido inciso, ao declarar "conforme definido em lei", não se refere à participação nos lucros, mas apenas, à participação na gestão da empresa. A participação nos lucros ou resultados foi disciplinada pela Lei nº 10.101/2000, tendo a impugnante observado suas determinações, conforme comprovam os Acordos Coletivos celebrados entre a impugnante e o respectivo sindicato. Não é relevante o fato do instrumento coletivo ter sido firmado em determinada data e o pagamento ter-se efetivado poucos dias após, pois, a norma coletiva representa mera materialização do montante do resultado a ser partilhado entre os empregados a título de PRL, apurado conforme critérios pré-estabelecidos. Os pagamentos feitos decorreram de lucros/resultados apresentados pela empresa, com os pagamentos regularmente efetuados ao final de cada semestre,

conforme disposto na Lei nº 10.101/2000, não bastasse a imunidade tributária antes examinada.

c) O auto de infração perde validade jurídica por considerar os contratos de empréstimo mensal celebrados como dissimulação de antecipação de valores a título de PRL, quando ainda não atingido o final do respectivo semestre. O cumprimento do Acordo Coletivo é demonstrado pelas cópias em anexo das cartas encaminhadas pela impugnante ao coordenador do Sindicato dos Empregados noticiando os pagamentos dos montantes a título de PRL. Assim, diante do conjunto probatório, não se mantém a presunção simples de dissimulação, pois o que se pagou "supostamente antes" foram valores decorrentes de relações jurídicas de direito privado autônomas e que configuram simplesmente empréstimos que eram descontados por ocasião do momento previsto para o pagamento da parcela do PRL, no seu valor líquido.

d) Não há na legislação previdenciária previsão normativa que inclua os valores decorrentes de contratos de empréstimo no conceito de salário de contribuição. A presunção simples da autuação não tem fundamento de validade na legislação previdenciária, violando o princípio da legalidade tributária (CF, arts. 5º II, e 150, I).

e) Não houve falseamento da realidade, inexistindo dissimulação ou fraude à lei. A presunção relativa de dissimulação é ilidida pela contundente prova documental em anexo. Inclusive no polêmico art. 116 do CTN, para que haja desconconsideração é necessário que o ato ou negócio tenha a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. A dissimulação deve ser provada e não meramente alegada, ou seja, deve haver prova de inequivalência entre a forma jurídica sob a qual o negócio (empréstimos) se apresenta e o conteúdo do fato efetivamente realizado. Em face das provas, não há autorização para que a fiscalização alcance atos ou negócios lícitos e legais com o fim de desprezar os atos formalmente válidos praticados pela impugnante. Simples considerações subjetivas não afastam as formas jurídicas lícitas eleitas com vistas à economia de tributos. Supostos argumentos de que o fato realizado por outro procedimento (inclusão em folha de salários dos valores a título de empréstimos) ensejaria uma tributação maior, não podem prevalecer sobre os magnos princípios consagrados pela ordem jurídica nacional. A jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes é favorável ao impugnante, afastando a figura dos atos jurídicos simulados e dissimulados quando presente e demonstrada a relação negocial entre as partes, sendo absurda a alegada constatação de fraude à lei. Não houve intenção de ilícita exclusão de valores na base de cálculo, caso contrário não teriam sido celebrados os contratos de empréstimo, nem tampouco contabilizados nos termos das regras gerais de contabilidade aceitas. Nada se diga dos Acordos Coletivos celebrados. Não há como se caracterizar a fraude sem confirmação de prova por parte do fisco. Contra os fatos descritos de modo presumido e não comprovado no auto de infração, há uma gama de argumentos todos comprovados documentalmente, impondo-se a improcedência total da autuação.

f) Por fim, postula o recebimento da impugnação; o apensamento e análise conjunta dos autos de infração nº 37.182.038-3, 37.182.039-1, 37.182.040-5, 37.184.863-6 e 37.184.861-0 e a improcedência total do auto de infração.

Julgamento de Primeira Instância

A 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba - DRJ/CTA, por unanimidade, julgou improcedente a contestação da Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no Acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 4.940 a 4.950):

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/12/2004

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEI ESPECÍFICA. BASE DE CÁLCULO.

Diante do art. 3º, §2, da Lei nº 10.101, de 2000, do art. 9º da Consolidação das Leis do Trabalho, do entendimento atual e majoritário da Subseção I da Seção Especializada em Dissídios Individuais do Tribunal Superior do Trabalho e dos arts. 22, I, II e § 2º, e 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212, de 1991, não há como se negar que a antecipação de participação nos lucros ou resultados, ainda que mediante empréstimo, integra a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a folha de pagamento.

Impugnação improcedente.

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente ratificando os argumentando apresentados na impugnação, nada acrescentando de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 4.954 a 4.980).

Contrarrazões ao recurso voluntário

Não apresentadas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz, Relator.

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 11/9/2009 (processo digital, fl. 4.952), e a peça recursal foi interposta em 9/10/2009 (processo digital, fl. 4.954), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares**Princípios constitucionais**

Ditos princípios caracterizam-se preceitos programáticos frente às demais normas e extensivos limitadores de conduta, motivo por que têm apreciação reservada ao legislativo e ao judiciário respectivamente. O primeiro, deve considerá-los, preventivamente, por ocasião da construção legal; o segundo, ulteriormente, quando do controle de constitucionalidade. À vista disso, resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa, sob o pressuposto de se vê tipificada a invasão de competência vedada no art. 2º da Constituição Federal de 1988.

Nessa perspectiva, conforme se discorrerá na sequência, o princípio da legalidade traduz adequação da lei tributária vigente aos preceitos constitucionais a ela aplicáveis, eis que

regularmente aprovada em processo legislativo próprio e ratificada tacitamente pela suposta inércia do judiciário. Por conseguinte, já que de atividade estritamente vinculada à lei, não cabe à autoridade tributária sequer ponderar a conveniência da aplicação de outro princípio, ainda que constitucional, em prejuízo do desígnio legal a que está submetida.

Por oportuno, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142, § único, do mesmo Código, trata-se de atividade legalmente vinculada, razão por que a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta, *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

A propósito, a Recorrente manifesta que reportada autuação agrediu o princípio da legalidade, na medida em que tributou empréstimos concedidos aos empregados como se salários de contribuição fossem, nestes termos (processo digital, fls. 4.967 e 4.968):

V - EMPRÉSTIMOS A FUNCIONÁRIOS NÃO INTEGRAM O SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO: OFENSA À LEGALIDADE TRIBUTÁRIA

[...]

Com efeito, não há na legislação previdenciária previsão normativa que inclua os valores decorrentes de contratos de empréstimo no conceito de salário de contribuição.

[...]

Se os valores [...], o Auto de Infração impugnado ofende o princípio da legalidade tributária nos termos dos artigos 5º, II, e 150, I, do Texto Constitucional.

Ocorre que, consoante se discorrerá no mérito, a base de cálculo autuada foi tão somente a PLR adiantada mensalmente em desacordo com a legislação pertinente, e não os supostos empréstimos concedidos. Portanto, dito procedimento transcorreu exatamente como determinam a Lei nº 10.101, de 19/12/2000, art. 3º, § 2º, e o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10. Confira-se o seguinte excerto da decisão de origem (processo digital, fl. 4.949):

7.9. Portanto, no caso em tela, o conjunto probatório demonstra de forma robusta que os contratos de empréstimo veiculam mera simulação da realidade, eis que a efetiva relação negocial havida entre as parte não foi de empréstimo, havendo, em verdade, antecipação da participação nos resultados.

Diante do exposto, concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional.

Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já pacificada perante este Conselho, conforme Enunciado nº 2 de súmula da sua jurisprudência, transcrito na sequência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por fim, como visto no já transcrito art. 142, § único, do CTN, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que desempenha suas atividades nos estritos termos determinados em lei. Logo, haja vista reportada vinculação legal, a fiscalização está impedida de fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência da aplicação de suposto princípio constitucional, enquanto não traduzido em norma proibitiva ou obrigacional da respectiva conduta.

Conversão do julgamento em diligência

Manifestada controvérsia foi inicialmente apreciada na sessão do dia 03 de fevereiro de 2023, quando mencionado julgamento foi convertido em diligência para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adotasse as providências solicitadas por meio da Resolução nº 2402-001.201, da qual extraio os seguintes excertos (processo digital, fls. 5.198 a 5.202):

Dispositivo:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento em diligência, para que a unidade preparadora da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil adote as providências solicitadas nos termos do voto que segue na resolução. Vencidos os conselheiros Francisco Ibiapino Luz (relator) e Rodrigo Duarte Firmino,

que entenderam dispensável reportada diligência. O conselheiro José Márcio Bittes foi designado redator do voto vencedor.

Voto Vencedor:

A questão trazida a lume pelo presente RECURSO cinge-se em julgar se os valores percebidos pelos funcionários da RECORRENTE seriam empréstimos de mútuo, como alegado pela RECORRENTE, ou caracterizariam adiantamento irregular de participação nos resultados – PLR – como concluiu a fiscalização.

A fim de dirimir eventuais dúvidas e, em homenagem ao princípio da verdade material, da ampla defesa e do contraditório, a turma, por maioria, decidiu converter o presente julgamento em diligência, com a seguinte determinação:

Encaminhar os presentes autos à autoridade preparadora para que verifique se há alguma prova, seja contábil ou nos documentos juntados pela RECORRENTE, dos juros recebidos a título de pagamento de mútuo dos empregados/mutuários.

Após esta verificação, deve a autoridade preparadora juntar relatório conclusivo sobre a existência ou não da cobrança de juros destes alegados empréstimos e cientificar o Sujeito Passivo para que se manifeste no prazo de 30 (trinta dias), devendo devolver os autos ao CARF para novo julgamento.

Informação fiscal da diligência

A Unidade demandada manifestou-se por meio de Informação Fiscal, da qual transcrevo os seguintes excertos (processo digital, fls. 5.204 e 5.205):

3- Relativamente à determinação do CARF transcrita acima, **informo que**, após analisar o conjunto de documentos que integram os 26 (vinte e seis) volumes digitalizados do PAF nº 12268.000054/2009-60, **restou comprovado o recebimento, pela empresa autuada, de juros de seus funcionários pelos mútuos a eles concedidos no ano de 2004**. Tal constatação decorreu da análise conjunta dos seguintes documentos componentes do PAF em questão:

3.1- Contratos de PLR vigentes para o ano de 2004;

3.2- Planilhas elaboradas pela empresa autuada contendo os valores dos empréstimos aos seus funcionários e seus respectivos juros;

3.3- Contratos de mútuo firmados entre a empresa e seus funcionários;

3.4- “Solicitações de Empréstimo” assinadas pelos funcionários da empresa nos meses de fevereiro e setembro de 2004;

3.5- Demonstrativos individualizados por empregado contendo valor bruto, juros descontados e líquido a pagar relativos aos pagamentos de PI—R e comprovantes bancários desses pagamentos;

3.6- Cópia da página 261 do Livro Diário nº 50 (fl. 4549 do PAF), no qual consta o lançamento do valor de R\$ 15.145,60, na data 30/06/2004, a crédito da conta contábil 3.6.1.2.105 (no plano de contas: código reduzido 5948 - título “Juros Ativos” - grupo “Receitas Financeiras”), com o histórico “VALOR REF. JUROS S/PARTICIPAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS NOS RESULTADOS 1.SEM/2004”. O montante de juros de R\$ 15.145,60 é exatamente o que consta na relação individualizada do PLR a pagar ref. ao 1º sem/2004 (fls.4532 a 4535 do PAF), reduzindo o valor de PLR a receber de cada funcionário;

3.7- Cópia de página do Livro Diário nº 51, no qual consta o lançamento do valor de R\$ 20.302,06, na data 30/12/2004, a crédito da conta contábil 3.6.1.2.105 (no plano de contas: código reduzido 5948 - título “Juros Ativos” - grupo “Receitas Financeiras”), com o histórico “VALOR REF. JUROS S/PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS 2.SEM/2004”. Esse montante de juros é exatamente o que consta na relação de funcionários recebedores de PLR referente ao 2º semestre 2004 (fls. 4550 a 4553 do PAF), a qual contém o valor bruto a receber, o desconto de juros e o valor líquido a receber por funcionário;

3.8- Declarações dos funcionários da empresa de que estavam de acordo com os créditos de PLR e respectivos descontos de IRPF na fonte discriminados nesses documentos.

Mérito

Participação nos Lucros e Resultados - PLR

Consoante se verá na sequência, a PLR atribuída pela empresa aos seus empregados, pretendendo incrementar integração entre trabalho e ganho de produtividade, não compõe a base de cálculo das contribuições previdenciárias, **exceto** quando reportado estímulo se processar **fora** dos estritos ditames legalmente previstos. Assim entendido, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas traduz direito social de matriz constitucional, eis que inserto no inciso XI do art. 7º do Capítulo II - Dos Direitos Sociais - da Constituição Federal de 1988 (CF, de 1988), *verbis*:

CAPÍTULO II - DOS DIREITOS SOCIAIS

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**; (grifo nosso)

Como se vê, trata-se de imunidade condicionada, assim reputada por conta de sua eficácia limitada, que carece da citada regulação infraconstitucional para produzir os efeitos jurídicos esperados pelo legislador constituinte. Afinal, ditas benesses encontram-se desvinculadas do salário-de-contribuição, tão somente se referida concessão atender as exigências legalmente estabelecidas. Cuida-se de entendimento perfilhado à decisão do STF no julgamento do RE nº 569441/RS, tomada por repercussão geral, cujo “Tema” e a correspondente “Ementa” assim estão redigidos:

Tema 344:

Incidência de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros da empresa.

Ementa:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. **Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários depende de regulamentação.** (grifo nosso)

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(STF – RG RE: 569441 RS – RIO GRANDE DO SUL, Relator: Min. DIAS TÓFFOLI, Data de Julgamento: 09/12/2010, Data de Publicação: Dje – 057 28-03-2011)

Em sintonia com a CF, de 1988, a Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, inciso I, define salário-de-contribuição como sendo a totalidade dos rendimentos auferidos a qualquer título pelo segurado, destinados a retribuir o trabalho, aí se incluindo os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Contudo, mediante **interpretação autêntica** do transcrito comando constitucional, o § 9º, alínea “j”, do mesmo artigo da reportada Lei previdenciária, afastou a incidência tributária da PLR concedida aos empregados, desde que os requisitos estabelecidos na **lei específica** reguladora do preceito constitucional supratranscrito sejam obedecidos. Confira-se:

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)

[...]

§ 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**; (grifo nosso).

Com efeito, o Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, art. 214, inciso I, §§ 9º, inciso X, e 10, replica o que está posto no transcrito art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, acrescentando, expressamente, que a PLR concedida em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, sujeita-se à incidência previdenciária, nestes termos:

Art. 214. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e o trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

[...]

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**;

[...]

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, **integram o salário-de-contribuição** para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(Grifo nossoi)

A regulação manifestada na transcrição precedente deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29/12/94, reeditada e renumerada sucessivas vezes, com inexpressiva alteração textual, culminando na Lei nº 10.101, de 2000, da qual transcrevemos os seguintes excertos:

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 paritária 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.

(Grifo nosso)

Cotejando supracitadas normas, infere-se que o legislador dispensou tratamento diferenciado às empresas que implementem sistema de remuneração dos seus empregados baseado no incremento de produtividade. Assim, **quando atendidos os preceitos legais**, a estes trabalhadores, desvinculada da remuneração, será destinada parcela dos ganhos econômicos resultantes da produtividade decorrente do respectivo trabalho. Logo, não se trata de mera gratificação franqueada deliberadamente pelo empregador, já que terá natureza jurídica de rendimento tributável quando distribuída em desacordo com os requisitos formais e materiais que suportam dita desoneração fiscal.

Por pertinente, embora se tratando de imunidade condicionada, e não de isenção, admitindo-se **a tributação como regra** no exercício da competência tributária, torna-se plausível dita Lei reguladora ser interpretada literalmente, por **traduzir exceção ao** ordenamento jurídico. Portanto, nos termos do art. 111 do CTN, o entendimento quanto ao fiel cumprimento dos transcritos aspectos formais e materiais deve ser **restritivo ao literalmente nela previsto**. Confira-se:

Lei nº 5.172, de 1966:

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

[...]

II - outorga de isenção;

A propósito, o eixo conceitual presente no comando constitucional “são direito dos trabalhadores [...] participar nos lucros ou resultados” (CF, 1988, art. 7º, inciso XI), quando clareado pelas expressões reguladoras “integração entre o **capital** e o **trabalho** e como incentivo à **produtividade**” (Lei nº 10.101, de 2000, art. 1º), bem como “será objeto de negociação entre a **empresa** e **seus empregados**” (Lei nº 10.101, de 2000, art. 2º), por si só, já afasta a suposta hipótese da citada participação poder **não ser extensível** à totalidade dos empregados. Afinal, trata-se de texto claro, direto e em contexto único, como tal, no meu entender, dificultando entendimento diverso.

Com efeito, o Constituinte remeteu a regulação da matéria para a lei, o Ato legal previdenciário exclui referida verba do salário-de-contribuição “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” e esta, por sua vez, é precisa em **não ressaltar** que discutido benefício poderá se destinar **apenas** a parcela dos empregados. Logo, diante da clareza e unidade semântica indisfarçável presente no revelado Dispositivo específico, prosperar entendimento divergente, implicaria aceitação de contradição dentro da própria norma; o que não existe, pois a expressão legal “**empresa e seus empregados**” não pode referir-se **somente** a parcela destes, se a Lei assim não reservou. Ademais, também não se imagina razoável o legislador ter possibilitado discriminação dentro do grupo de empregados mediante suposta integração do capital e trabalho como incentivo à produtividade franqueada unicamente para alguns privilegiados, quando o comando da Constituição refere-se a “direito dos trabalhadores”, e não de apenas parte destes.

Nestes termos, considerando que a definição deve abranger o todo definido e tão somente ele, como correlacionar PRL paga à revelia da Lei integrativa com rendimento imune, se o já transcrito art. 3º do próprio Ato legal não admite que ela substitua ou complemente a remuneração devida. Desse modo, os pagamentos realizados pela empresa a seus empregados tão

somente terão natureza jurídica de PLR desvinculada da respectiva remuneração - sem incidência das contribuições sociais previdenciárias e daquelas destinadas a terceiros, entidades e fundos -, quando se processarem com **atendimento cumulativo** dos seguintes requisitos:

1. resultar de prévia negociação mediante comissão paritária eleita pelas partes, nela integrando um participante designado pelo sindicato da respectiva categoria e/ou por meio de acordo ou convenção coletiva;

2. no documento registrando o acordado pelos participantes, deverão constar, de forma clara e objetiva:

- a. as especificações atinentes tanto aos benefícios destinados aos empregados (direitos subjetivos) como as contrapartidas por estes a serem despendidas em favor do empregador (regras adjetivas);
- b. os métodos a serem aplicados na aferição de cumprimento do compromisso pactuado;
- c. a periodicidade dos pagamentos da reportada participação;
- d. o período de vigência e os prazos para revisão do respectivo acordo;

3. o registro do acordo celebrado terá de ficar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

4. a PLR:

- a. não substitui nem complementa a remuneração;
- b. não poderá ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil nem em mais de duas parcelas no mesmo ano civil;
- c. terá de ser disponibilizada à totalidade dos empregados.

Nessa ótica, como visto, a lei específica definiu dois eixos distintos, mas complementares, para o gozo do desengargo previdenciário em apreço, de forma que, sem o integral cumprimento destes, a PLR paga será tida como salário-de-contribuição, quais sejam:

(i) a validação do reportado programa, caracterizada pela formalização prévia do “instrumento de acordo”, com a participação dos empregados interessados e ratificação pelo respectivo sindicato da categoria - aspecto formal;

(ii) a eficácia da operacionalização do referido plano, qualificada pela consonância entre os **requisitos** legalmente previstos e as **regras** previamente estabelecidas, os instrumentos de **aferição** dos objetivos a serem atingidos e o efetivo **resultado** alcançado - aspecto material.

Por fim, apropriado consignar que a faculdade conferida às partes para articular as metas a serem atingidas, os respectivos critérios de aferição e os benefícios advindos do cumprimento delas decorrentes deverá ser contida pelas normas cogentes atinentes à

universalidade do programa, à temporalidade dos pagamentos e, especialmente, ao seu caráter condicionado a resultado incerto.

Desenhada a contextualização legal posta, passa-se propriamente ao enfrentamento da controvérsia.

Como se vê nos excertos do Relatório da Ação Fiscal, parcela da PLR a que tinham direito os empregados foi antecipada mensalmente sob as denominações de “empréstimos” e “adiantamento salarial”, dando origem à autuação controvertida. Contudo, tanto a participação não objeto de adiantamento como os juros contratualmente ajustados não compuseram reportada base de cálculo. Confira-se (processo digital, fls. 23, 26 e 28):

b) Verificou-se no **Livro Razão 2004**, que a empresa efetuou o **pagamento de remunerações pagas aos empregados sob o título " Empréstimos a Funcionários " e "Adiantamento Salarial"**, e recebidas por eles mensalmente, através da conta Bancos HSBC/Itaú, no período de fevereiro/2004 a Dezembro/2004. A empresa, elaborou o documento denominado **Solicitação de Empréstimo Mensal e Contratos correspondentes** (contendo cláusula de pagamento de juros) assinados pelos empregados. No entanto, trata-se de **pagamento** referente à **antecipação** dos Valores destinados à Participação dos trabalhadores no Resultado da empresa. **Os valores denominados como "empréstimos" foram lançados a débito na conta "Participações Resultados a Pagar" - conta 2.1.4.1.011**, contrariando o disposto na citada **Lei**, a qual veda o **pagamento de qualquer antecipação** ou distribuição de valores em periodicidade inferior a seis meses ou mais de duas vezes no ano. **Se fosse "empréstimo"**, essa rubrica deveria constar em folha de pagamento de salários juntamente com outras rubricas que fazem parte da folha, assim como o fez com os "empréstimos consignados" que integram a folha com o código 009 (Banco Itaú S/A) e 028 (PrBanco) [...].

Vide abaixo a correlação de lançamentos no Ativo e Passivo referente à “Participação nos Resultados” e “Empréstimos “- primeiro e segundo semestre:

PRIMEIRO SEMESTRE (Fevereiro/2004 a Junho/2004)

Conta	número	Valor (débito)	Valor (crédito)	Página Razão
A) Participações Resultados a Pagar	2.1.4.1.011	846.817,76	0,00	224 (Junho/04)
B) Empréstimos funcionários	1.1.3.5.002	0,00	846.817,76	191 Período Fev/04 a Jun/04

SEGUNDO SEMESTRE (Julho/2004 a Dezembro/2004)

Conta	número	Valor (débito)	Valor (crédito)	Página Razão
A) Participações Resultados a Pagar	2.1.4.1.011	1.166.746,88	0,00	570 (dezembro/04)
B) Empréstimos funcionários	1.1.3.5.001		1.166.746,88	528 (período Julho a Dezembro/04)

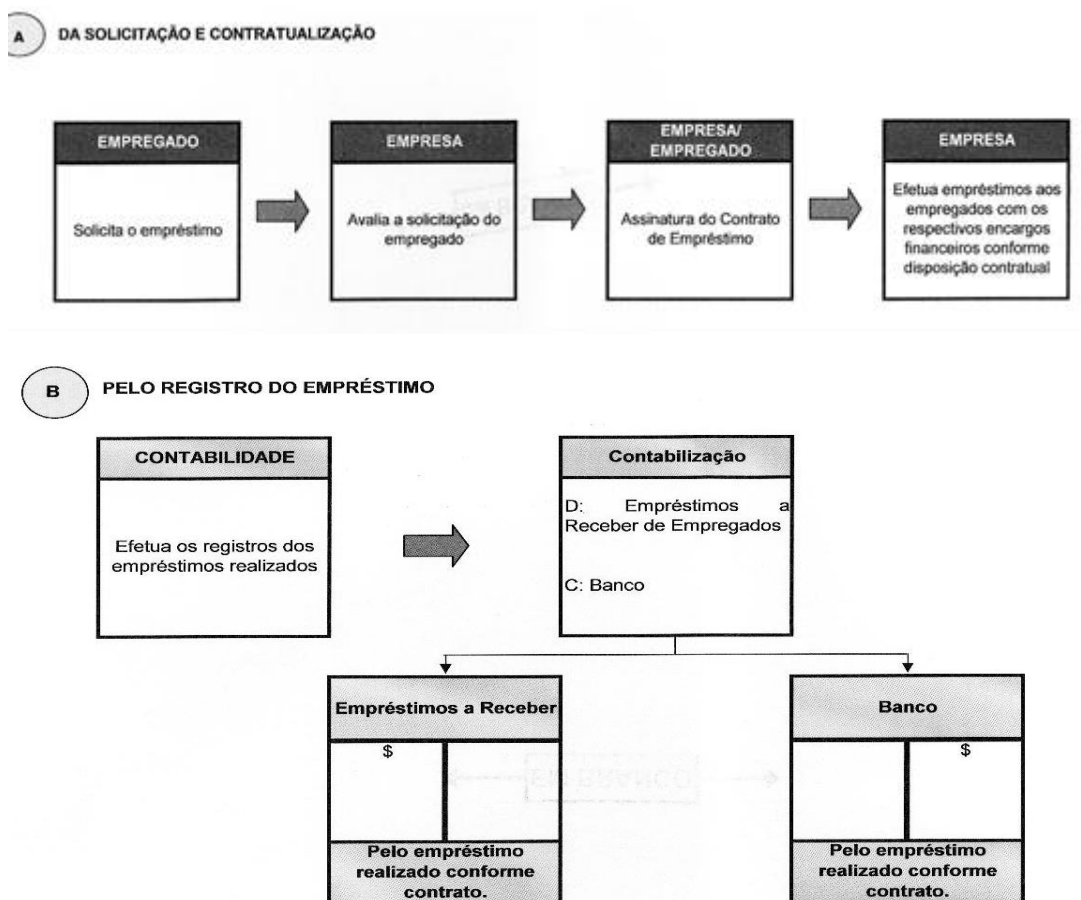
[...]

g) Os juros do primeiro e segundo semestre, respectivamente R\$ 15.145,60 - competência Junho/04 - página 191 - Razão (primeiro semestre), e R\$ 20.302,06 - competência Dezembro/04 - página 528 - Razão; os saldos no valor de R\$ 212.524,56 lançados como sobra no mês de Junho/2004, mas pagos através do Banco aos empregados em Julho/04, e o saldo de R\$ 249.633,69, correspondentes ao saldo que sobrou da Participação nos Resultados lançamento de dezembro/2004, e pagos aos empregados no exercício seguinte (2005), não integraram a base de cálculo deste Auto de Infração, porque os empregados receberam semestralmente essas remunerações, conforme prevê a Lei 10.101 de 19/12/2000.

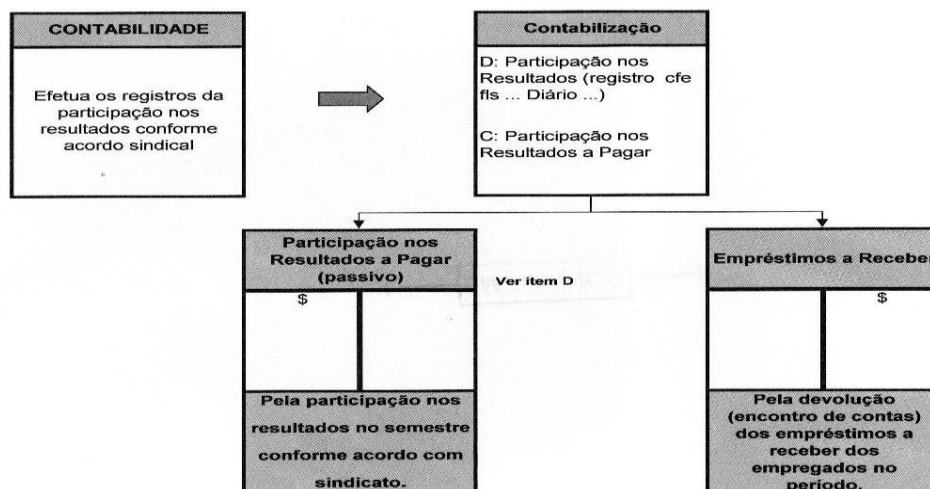
h) A empresa declarou na DIRF/Receita Federal, nos meses de Outubro/2004 e Dezembro/2004 os valores recebidos pelos empregados referentes à Participação nos Resultados. São objeto deste lançamento, os valores efetivamente recebidos mensalmente pelos empregados, conforme escrituração contábil. Importante informar que nem todos os empregados receberam essa Antecipação referente à Participação nos Resultados.

(Grifo nosso)

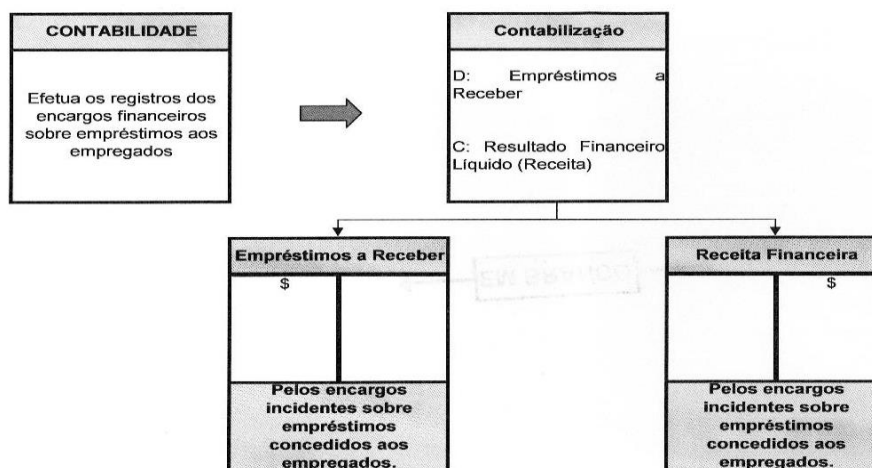
A propósito, dita antecipação está ratificada pela própria Contribuinte, mediante os diagramas por ela apresentados em sua impugnação e replicados pelo julgador de origem, os quais ora transcrevo (processo digital, fls. 4.943 a 4.945):

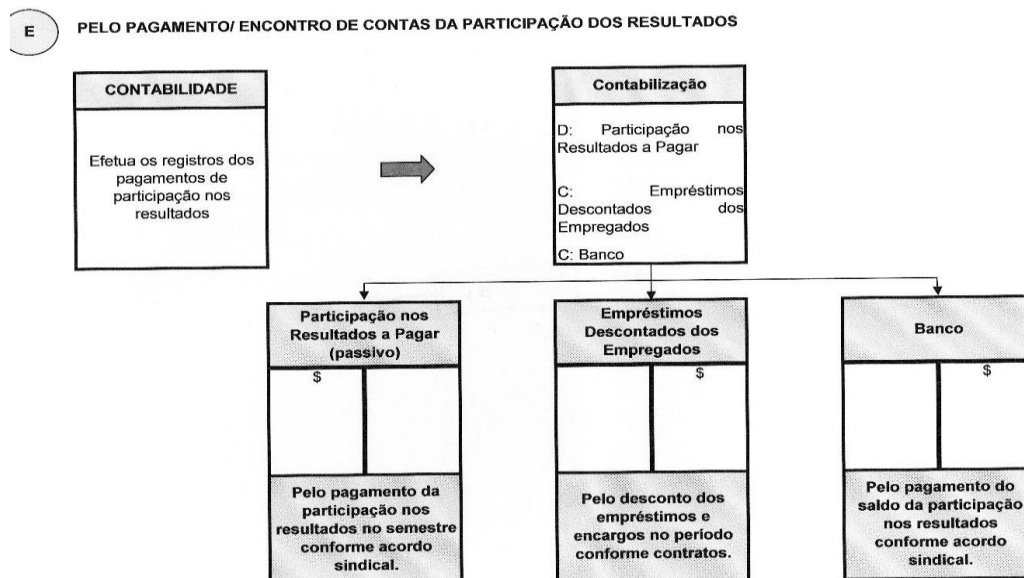
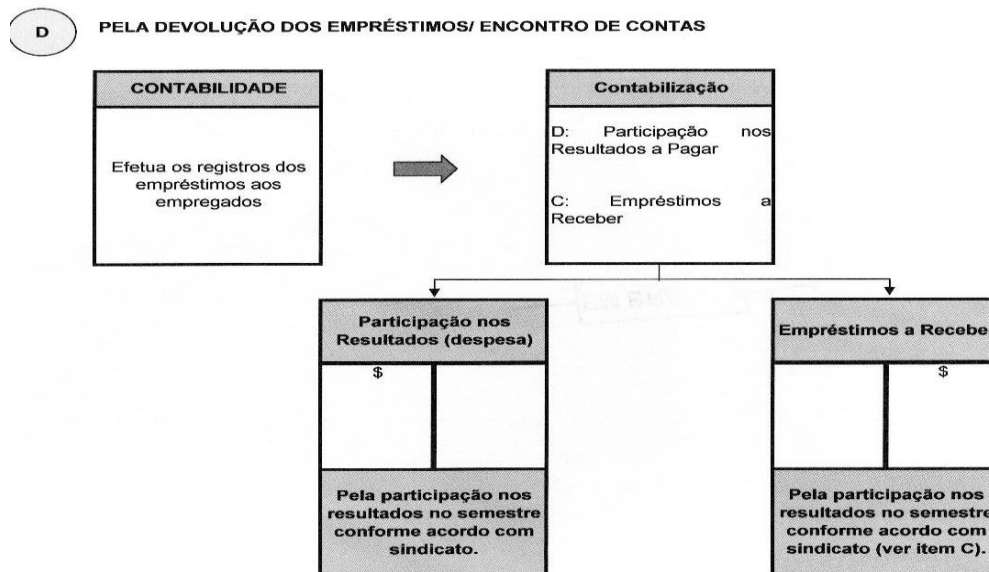


C PELA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS DO SEMESTRE CONFORME ACORDO SINDICAL



C1 PELO REGISTRO DOS ENCARGOS FINANCEIROS SOBRE EMPRÉSTIMOS CONCEDIDOS AOS EMPREGADOS





Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, a Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

6.1. A impugnante sustenta a licitude dos empréstimos, não havendo impedimento para a eleição de formas jurídicas que possibilitem a economia de tributos. No seu entender, a partir de meras considerações subjetivas a fiscalização presumiu a ocorrência de dissimulação e fraude à lei, não podendo a fiscalização afastar o negócio jurídico de direito privado lícitamente celebrado (CTN, art. 110).

7. Tanto as cópias de contratos de empréstimo carreados aos autos pela fiscalização (fls. 124/127) como as cópias de contratos apresentados com a impugnação (fls. 1.2.96/1.888) seguem o modelo a seguir transcrito:

1. DEVEDOR(A): (...)

2. CREDORA:

NOME : ESTEIO ENGENHARIA E AEROLEVANTAMENTOS S/A (...)

3. OBJETO:

3.1. O presente Contrato tem por objeto o empréstimo, em dinheiro, pelo CREDORA a(o) DEVEDOR(A), na importância declarada como valor do crédito.

3.2. A importância se tornará disponível a(o) DEVEDOR(A), a partir da data da solicitação do empréstimo, podendo ser utilizado parceladamente pelo(a) DEVEDOR(A), até o limite considerado como valor do crédito.

3.3. O empréstimo somente será concedido, por solicitação expressa e por escrito do(a) DEVEDOR (A).

4 CARACTERÍSTICAS DO CREDITO

4.1. Data da liberação do crédito: (...)

4.2. Data do vencimento do crédito: 31/12/2004

4.3. Valor do crédito: (...)

5. REMUNERAÇÃO:

5.1. O(A) DEVEDOR(A) pagará como remuneração pelo empréstimo, o valor correspondente a variação da Taxa Referencial (TR) mais juros de 0,5% ao mês, calculados pró — rata — tempore.

5.2. A remuneração ajustada será incidente e calculado sobre o valor do empréstimo a partir da data da liberação até a data da liquidação do empréstimo.

6. PAGAMENTO:

6.1. O principal do débito, deverá ser pago, na data fixada como vencimento deste Contrato

6.2. É facultado a(o) DEVEDOR(A), pagar, parcial ou totalmente o valor do empréstimo antecipadamente, a qualquer tempo. No caso de pagamento total, o Contrato será considerado totalmente liquidado.

6.3. Desde já fica a CREDORA autorizada a efetuar o desconto dos valores emprestados, sobre qualquer quantia a que tiver direito o(a) DEVEDOR(A) junto a CREDORA.

7.MORA:

7.1. Na falta de pagamento do principal, o(a) DEVEDOR(A) pagará uma multa não compensatória de 10% (dez por cento), incidente sobre o valor do saldo devedor.

8.CONDIÇÕES FINAIS:

8.1. Quaisquer tolerâncias ou concessões da CREDORA para com o(a) DEVEDOR (A) não importarão em alteração ou novação das disposições deste Contrato nem lhe criarão quaisquer direitos.

8.2. Os valores concedidos a título de empréstimo, não poderão, em hipótese alguma, integrar ou substituir a remuneração mensal.

8.3. Fica eleito o foro da Comarca de Curitiba-PR, para conhecer e decidir qualquer questão ou controvérsia oriunda do cumprimento deste Contrato, com expressa renúncia de qualquer outro, por mais privilegiado que seja.

7.1. Aflora, destarte, que os valores emprestados deveriam ser pagos em 31/12/2004, sendo facultado ao devedor antecipar os pagamentos. Paralelamente, autorizou-se o desconto dos valores emprestados sobre qualquer quantia a que tiver direito o devedor junto a credora.

7.1.1. Segundo o acordo formal, o pagamento antecipado é faculdade e não obrigação do devedor, conforme expressamente estipula a cláusula 6.2 do contrato, logo o desconto previsto na cláusula 6.3 somente pode ser efetuado após o vencimento da dívida (Código Civil, art. 369), salvo se o empregado postular o pagamento antecipado. A impugnante não comprovou documentalmente as solicitações para a antecipação do pagamento, mediante desconto na parcela de participação nos lucros e resultados de junho de 2004.

7.2. Abstraindo-se o fato de que a autuada não demonstrou que no ano de 2004 o objeto social da empresa contemplava a possibilidade da celebração dos contratos de mútuo, o contrato de empréstimo enquanto acordo formal isoladamente considerado seria válido e eficaz, nos termos dos arts. 586 a 592 do Código Civil. O Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) celebrado em 05/01/04 estabelecendo a participação no resultado do primeiro semestre de 2004, a ser pago em 30/06/04, fls. 533/539, e o ACT celebrado em 05/07/04 estabelecendo a participação nos resultados do segundo semestre de 2004, a ser pago em 31/12/2004, fls. 540/546, são igualmente formalmente válidos e eficazes, quando considerados de forma isolada.

7.2.1. Devemos ponderar, contudo, que as provas constantes dos autos revelam que a autuada não cumpriu o acordo formal constante nos contratos de empréstimo e nem os Acordos Coletivos, uma vez que sua conduta consistiu em antecipar a participação nos resultados, uma vez que atrelou o contrato de natureza cível a verbas percebidas em decorrência de um contrato de emprego, como tão bem demonstrado nos diagramas.

7.3. As cópias de fls. 574/1.038 e de fls. 1.890/4.515, bem como as planilhas de fls. 128/199 e 1.277/1.294, carreadas aos autos pela fiscalização e pela autuada, respectivamente, evidenciam a formalização de empréstimos mensais, salvo raríssimas exceções.

7.4. A quitação dos empréstimos via compensação com as parcelas de participação nos resultados (fls. 22, 314 e 315), revela que, em verdade, havia complementação do salário, mediante ilícita antecipação da participação nos resultados, eis que não se admite a antecipação da participação nos resultados, ainda que haja apuração mensal dos resultados ou formalização de empréstimo, sob pena de afronta a expressa vedação constante do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

7.4.1. A argumentação da empresa de que a participação nos resultados não depende de lei não prospera, pois o art. 7º, XI, da Constituição não veicula norma auto-aplicável em relação a participação nos lucros e resultados, como consagrado na jurisprudência do *Supremo Tribunal Federal*:

"Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 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. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo."

(RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23-9-08, DJE de 19-12-08).

No mesmo sentido: RE 393.764 - AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25-11-08, DJE de 19-12-08.

7.5. Se a empresa estivesse convicta da correção na execução dos contratos de mútuo formalizados, teria relacionado os valores pagos a título de empréstimo na folha de pagamento como parcelas não integrantes da remuneração, bem como o desconto quando do pagamento da participação nos resultados, observando, assim, o disposto no art. 32, I, da Lei nº 8.212, de 1991, combinado com o art. 225, § 9º, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999.

7.6. Os diagramas apresentados e os documentos constantes dos autos provam que havia antecipação da participação dos trabalhadores nos resultados, eis que tais valores eram utilizados para a quitação dos empréstimos. Portanto, diante do conflito entre o acordo formal cristalizado nos contratos de empréstimo e a realidade dos fatos, devidamente comprovada nos autos, impõe-se a primazia da realidade provada.

7.6.1. O acordo formal divorciado da realidade dos fatos não prospera na própria esfera do direito privado, eis que nulo de pleno direito, nos termos do art. 9º da CLT, repercutindo na esfera tributária por força do disposto no art. 110 do CTN.

[...]

8. Não houve tributação de valores decorrentes de contrato de empréstimo, mas tributação de valores de participação nos resultados antecipados indevidamente. Em outras palavras, diante do disposto nos arts. 22, I, II e § 2º, e 28, § 9º, *j*, da Lei nº 8.212, de 1991, a fiscalização lançou as contribuições incidentes sobre valores de participação nos resultados pagos em desacordo com a lei específica, ou seja, pagos com violação da vedação constante no art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000.

9. Neste ponto, devemos observar que se aplicou a multa de mora vigente ao tempo dos fatos geradores (art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação anterior à MP nº 449/08), sendo,

a princípio, mais benéfica do que a nova penalidade prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Lei nº 11.491, de 2009.

[...]

10. Por fim, ressalte-se que nenhuma das alegações da impugnante prospera, eis que, o conjunto probatório demonstra que a relação jurídica havida entre o autuado e os segurados empregados não se conformou aos limites do acordo formal constante dos contratos de empréstimo e nem se amoldou à figura legal da participação nos resultados, não havendo como se negar que os valores antecipados de participação nos resultados integram a base de cálculo das contribuições em tela.

(Grifo no original)

A despeito dessas alegações recursais, nos termos vistos precedentemente, contrariamente ao, no meu entender, equivocado juízo da Contribuinte, o tão só descumprimento dos requisitos legalmente exigidos para o gozo do reportado benefício fiscal, por si só, atribui natureza tributária a ditos rendimentos. Afinal, a PLR destinada aos empregados não integra a base de cálculo das CSP somente se *paga ou creditada de acordo com lei específica*, que, como visto, é a Lei nº 10.101, de 2000, que preceitua especificadas condicionantes. Logo, consoante expressão literal disposta no art. 214, § 10, do Decreto nº 3.048, de 1999, citadas participações, *quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos*.

Ademais, entendo que a existência dos juros confirmados na diligência fiscal, por si só, não desconstitui a antecipação da PLR apontada pela autoridade autuante e mantida pelo julgador de origem. Afinal, como se viu precedentemente, os registros contábeis tanto dos supostos “Empréstimos funcionários” (contas do ativo nºs 1.1.3.5.002 e 1.1.3.5.001) como dos “juros ativos” apropriados (conta de receita nº 3.6.1.2.105 – “VALOR REF. JUROS S/PARTICIPAÇÃO DOS FUNCIONÁRIOS NOS RESULTADOS”) estão vinculados à PLR tida por antecipada - “Participações Resultados a Pagar” (conta do passivo nº 2.1.4.1.011).

Nesse pressuposto, a razão não está com a Recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz