

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. SAT. ENQUADRAMENTO EM GRAU DE RISCO. ATIVIDADE PREPONDERANTE.

O grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho é mensurado conforme a atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupa maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE.

Compete à empresa demonstrar, mediante documentação idônea, o enquadramento diferenciado da atividade preponderante de cada um de seus estabelecimentos individualmente considerados.

RELAÇÃO DE VÍNCULOS. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL. NATUREZA INFORMATIVA.

A “Relação de Vínculos” anexa ao lançamento tributário previdenciário lavrado unicamente em desfavor de pessoa jurídica não tem o condão de atribuir responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, tampouco comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Súmula nº 88 do CARF.

PRODUÇÃO DE PROVAS. MOMENTO PRÓPRIO. JUNTADA DE NOVOS DOCUMENTOS APÓS PRAZO DE DEFESA. REQUISITOS OBRIGATÓRIOS.

A impugnação deverá ser formalizada por escrito e mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamentar, bem como os pontos de discordância, e vir instruída com todos os documentos e provas que possuir, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses taxativamente previstas na legislação previdenciária, sujeita a comprovação obrigatória a ônus do sujeito passivo.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a contribuição a que se refere o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, exclusivamente em relação às filiais CNPJ nº 23.637.697/0005-35 e 23.637.697/0071-14, seja calculada mediante a aplicação da alíquota de 1%, em virtude de a atividade econômica principal desses estabelecimentos estar enquadrada no CNAE 74.15-2-00 e 46.89-3-99, respectivamente. Vencidos os Conselheiros Juliana Campos de Carvalho Cruz e Leonardo Henrique Pires Lopes que votaram pelo provimento do recurso quanto à rubrica Seguro Acidente do Trabalho.

Por maioria de votos em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à rubrica Participação nos Lucros e Resultados, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Os Conselheiros André Luís Mársico Lombardi, Leonardo Henrique Pires Lopes e Liege Lacroix Thomasi acompanharam pelas conclusões. Vencida a Conselheira Juliana Campos de Carvalho Cruz, que votou pelo provimento do recurso.

Liège Lacroix Thomasi – Presidente de Turma.

Processo nº 13656.720604/2013-36
Acórdão n.º **2302-003.290**

S2-C3T2
Fl. 1.358

Arlindo da Costa e Silva -Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente de Turma), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente de turma), André Luis Mársico Lombardi, Juliana Campos de Carvalho Cruz e Arlindo da Costa e Silva.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/07/2009.

Data de lavratura do Auto de Infração: 14/05/2013.

Data da ciência do Auto de Infração: 03/06/2013.

Tem-se em pauta Recurso Voluntário interposto em face de Decisão Administrativa de 1ª Instância proferida pela DRJ em Juiz de Fora/MG que julgou improcedente a impugnação oferecida pelo sujeito passivo do crédito tributário lançado por intermédio dos Autos de Infração de Obrigação Principal nº 51.036.618-0 e 51.036.619-8, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre os valores pagos a segurados empregados a título de participação nos lucros, porém pagos em desacordo com a lei específica de regência, conforme descrito no relatório fiscal de fls. 33/42.

De acordo com a Resenha Fiscal, a Atuada remunerou seus empregados nas competências 01/2009, 02/2009 e 07/2009 a título de “Participação nos Resultados” e “PPR Liderança”, relativamente aos resultados alcançados no segundo semestre de 2008 (Acordos de Participação dos Empregados nos Resultados da Empresa – 2008, pagamentos em 01/2009 e 02/2009) e primeiro semestre de 2009 (Acordos de Participação dos Empregados nos Resultados da Empresa – 2009, pagamentos em 07/2009) em desacordo com a lei específica nº 10.101/2000, razão pela qual os valores pagos foram considerados como Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991.

De acordo com o Relatório Fiscal, a Fiscalização constatou as seguintes desconformidades:

- Data dos acordos firmados posterior ao início do período a que se referem;
- Ausência da participação do representante sindical;
- Falta de mecanismos de aferição;
- Substituição integral da participação nos resultados pelos índices de produtividade, aumento real ou qualquer outro aumento (exceto inflação) negociado pelos sindicatos dos empregados;
- Reserva de direito exclusiva da empresa de promover alterações em indicadores, metas e resultados, “por motivos externos à fábrica”;
- Pagamentos aos empregados da unidade de São Luís sem a formalização de Programa de Participação nos Lucros.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o Sujeito Passivo ofereceu impugnação administrativa a fls. 331/370.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 09-45.509 -5ª Turma da DRJ/JFA, a fls. 1227/1242, julgando procedente o lançamento tributário, e mantendo o crédito dele decorrente em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 29/08/2013, conforme Aviso de Recebimento a fl. 1251.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário a fls. 1253/1307, respaldando sua contrariedade em argumentação desenvolvida nos seguintes termos:

- Que a autuação é nula em razão de a cientificação do Contribuinte ter ocorrido após o prazo constante no MPF;
- Que as verbas pagas a título de PLR não tem caráter salarial e não podem integrar o Salário de Contribuição;
- Que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração;
- Que em diversos casos a empresa enviou carta de convocação aos sindicatos. Aduz que, se os sindicatos se quedaram omissos, não pode a empresa e os empregados serem prejudicados com a impossibilidade de firmar o acordo de PPR;
- Que a Fiscalização se omitiu em apontar quais acordos e para quais metas de participação a empresa não teria descrito os mecanismos de aferição, o que impossibilita a ampla defesa e torna nula a autuação nesse aspecto;
- Que a Fiscalização interpretou equivocadamente as cláusulas existentes em alguns acordos. Aduz que as cláusulas dos Acordos de PPR/PLR que mencionam a substituição de qualquer índice de produtividade e ou aumento negociado em data base não pretendem substituir aumentos salariais ou parcelas da remuneração, mas procuram apenas deixar claro que a participação nos resultados terá critérios próprios e não se confundirá com os critérios de aumento salarial;
- Que eventual alteração de indicadores por parte da empresa, prevista em cláusula do Acordo negociado com a Comissão de Empregados, não seria discricionária, pois todas as partes interessadas a aprovaram; Que a unidade da Alcoa em São Luis é pequena e possui poucos empregados, que trabalham exclusivamente na comercialização de alumina e alumínio produzidos pelo Consórcio ALUMAR. Aduz que tais empregados são representados pelo mesmo Sindicato do Consórcio, sendo uma questão de bom senso e garantia de tratamento isonômico a aplicação a eles das regras do acordo coletivo de PPR celebrado entre o Consórcio e o Sindicato;
- Que a multa de mora máxima que poderia ser aplicada é de 20%;
- Que a alíquota SAT aplicada para os estabelecimentos administrativos da empresa (CENU, CENESP, Barra Funda) deve corresponder a 1% (CNAE 82.99-7/99);
- Que é ilegal a inclusão dos diretores no Relatório de Vínculos

Ao fim, requer a declaração de nulidade das autuações e do vertente Processo Administrativo Fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

CÓPIA

Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi valida e eficazmente cientificado da decisão recorrida em 29/08/2013. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 27/09/2013, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário, dele conheço.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA NULIDADE DA AUTUAÇÃO

Afirma o Recorrente que a autuação é nula em razão de a cientificação do Contribuinte ter ocorrido após o prazo constante no Mandado de Procedimento Fiscal.

Falta-lhe razão, todavia.

Publicado com o escopo de estabelecer normas gerais sobre o planejamento das atividades da administração previdenciária em matéria fiscal, o Decreto nº 3.969, de 15 de outubro de 2001, determinou que os procedimentos fiscais relativos aos tributos federais previdenciários deverão ser instaurados mediante ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), o qual extinguir-se-á pela conclusão do procedimento fiscal correspondente, registrado em termo próprio, ou, alternativamente, pelo decurso do seu prazo de validade, consideradas as prorrogações ocorridas.

Nessa perspectiva, a ação fiscal, para ser qualificada como regular, necessita ser conduzida sob a cobertura de MPF válido, aqui incluídas suas prorrogações, desde a sua deflagração até o seu encerramento, devendo o auditor fiscal, nesse interregno, emitir todos os documentos fiscais atávicos ao seu ofício que importem numa conduta a ser praticada pelo Fiscalizado, tais como Notificações Fiscais e autos de infração.

O texto do art. 142 do CTN informa que o Lançamento Tributário constitui-se atividade privativa da autoridade administrativa fiscal, e circunscreve-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, à identificação do sujeito passivo e, sendo caso, à propositura de aplicação da penalidade cabível.

Código Tributário Nacional - CTN

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.

Deflui das tintas do citado art. 142 que o ato jurídico consubstanciado na ciência do contribuinte encontra-se fora da atividade do lançamento, deste não fazendo parte constitutiva. Configura-se tal ato de ciência, todavia, requisito de eficácia do lançamento, para que este possa produzir todos os efeitos jurídicos que lhe são típicos, máxime em relação ao notificado, de molde a se lhe assegurar o contraditório e a ampla defesa.

A data de constituição do crédito tributário mediante Auto de Infração não pode ser interpretada, portanto, como o dia de ciência ao contribuinte, mas, sim, o da lavratura do lançamento estampado ostensivamente na folha de rosto do documento respectivo.

Nesse quadro, a lavratura formal do Auto de Infração executada pela autoridade administrativa competente constitui-se o verdadeiro requisito de existência do ato jurídico em realce, figurando a ciência do contribuinte mero requisito de eficácia, não podendo esta ser interpretada como ato integrante do procedimento administrativo do lançamento.

No caso presente, consulta ao *site* da Secretaria da Receita Federal do Brasil na *internet* revela que o Mandado de Procedimento Fiscal foi emitido em 16 de maio de 2011, sendo prorrogado, sem solução de continuidade, até 25 de abril de 2014.

Ora, havendo sido os Autos de Infração ora em debate lavrados em 14 de maio de 2013, deles tomando ciência o Contribuinte em 06 de junho do mesmo ano, é indiscutível que a notificação ao Sujeito Passivo se deu ainda na vigência do MPF em questão.

Ao contrário do que entende o Recorrente, a mera consolidação do crédito tributário nos Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil não implica conclusão do procedimento fiscal.

Atente-se que o art. 14 da Portaria RFB nº 3.014/2011 é de clareza solar ao dispor que o MPF se extingue com o decurso do seu prazo de validade, ou pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo.

Portaria RFB nº 3.014, de 29 de junho de 2011

Art. 14. O MPF se extingue:

I - pela conclusão do procedimento fiscal, registrado em termo próprio, com a ciência do sujeito passivo; ou

II - pelo decurso dos prazos a que se referem os arts. 11 e 12.

Parágrafo único. A ciência do sujeito passivo de que trata o inciso I do caput deverá ocorrer no prazo de validade do MPF.

No caso em apreciação, a simples consolidação do crédito tributário nos Sistemas Informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil não representa conclusão do procedimento

fiscal, eis que não se configura como registro em termo próprio, tampouco dessa consolidação há ciência do sujeito passivo, pois se trata de procedimento interno inerente ao lançamento.

Por tais razões, rejeitamos a preliminar de nulidade da autuação.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumprido de plano assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente impugnadas pelo Recorrente, as quais serão consideradas como verdadeiras, assim como as matérias já decididas pelo Órgão Julgador de 1ª Instância não expressamente contestadas pelo sujeito passivo em seu instrumento de Recurso Voluntário, as quais se presumirão como anuídas pela Parte.

Também não serão objeto de apreciação por esta Corte Administrativa as questões de fato e de Direito referentes a matérias substancialmente alheias ao vertente lançamento, eis que em seu louvor, no processo de que ora se cuida, não se houve por instaurado qualquer litígio a ser dirimido por este Conselho, assim como as questões arguidas exclusivamente nesta instância recursal, antes não oferecida à apreciação do Órgão Julgador de 1ª Instância, em razão da preclusão prevista no art. 17 do Decreto nº 70.235/72.

3.1. DA PLR

Alega o Recorrente que o pagamento de PLR, independentemente do cumprimento de determinadas formalidades legais, não perde sua natureza não salarial.

Grassa no seio dos que operam no *métier* do Direito do Trabalho a serôdia ideia de que a remuneração do empregado é constituída, tão somente, por verbas representativas de contraprestação de serviços efetivamente prestados pelos empregados. A retidão de tal concepção poderia até ter sua primazia aferida ao tempo da promulgação do Decreto-Lei nº 5.452/43 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho. Hoje, não mais.

CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS DO TRABALHO -CLT

Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado. (Redação dada pela Lei nº 1.999, de 1.10.1953)

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas

Antenada a tantas transformações, a doutrina mais balizada passou a interpretar remuneração não como a contraprestação pelos serviços efetivamente prestados pelo empregado, mas sim, as verbas recebidas pelo obreiro decorrentes do contrato de trabalho.

Com efeito, o liame jurídico estabelecido entre empregador e empregado segue os contornos delineados no contrato de trabalho no qual as partes, observado o *minimum minimorum* legal, podem pactuar livremente. No panorama atual, a pessoa física pode oferecer ao contratante, além do seu labor, também a sua imagem, o seu não labor nas empresas concorrentes, a sua disponibilidade, sua credibilidade no mercado, *ceteris paribus*. Já o contratante, por seu turno, em contrapartida, pode oferecer não só o salário *stricto sensu* como também uma série de vantagens diretas, indiretas, em utilidades, *in natura*, e assim adiante... Mas ninguém se iluda: Mesmo as parcelas oferecidas sob o rótulo de mera liberalidade, todas elas ostentam, em sua essência, uma nota contraprestativa. Todas elas colimam, inequivocamente, oferecer um atrativo financeiro/econômico para que o obreiro estabeleça e mantenha vínculo jurídico com o empregador.

Por esse novo prisma, todas aquelas rubricas citadas no parágrafo precedente figuram abraçadas pelo conceito amplo de remuneração, eis que se consubstanciam acréscimos patrimoniais auferidos pelo empregado e fornecidas pelo empregador em razão do contrato de trabalho e da lei, muito embora não representem contrapartida direta pelo trabalho realizado. Nesse sentido, o magistério de Amauri Mascaro Nascimento:

“Fatores diversos multiplicaram as formas de pagamento no contrato de trabalho, a ponto de ser incontroverso que além do salário-base há modos diversificados de remuneração do empregado, cuja variedade de denominações não desnatura a sua natureza salarial ...

(...)

Salário é o conjunto de percepções econômicas devidas pelo empregador ao empregado não só como contraprestação pelo trabalho, mas, também, pelos períodos em que estiver à disposição daquele aguardando ordens, pelos descansos remunerados, pelas interrupções do contrato de trabalho ou por força de lei” Nascimento, Amauri M. , Iniciação ao Direito do Trabalho, LTR, São Paulo, 31ª ed., 2005.

Registre-se, por relevante, que o entendimento a respeito do alcance do termo “*remuneração*” esposado pelos diplomas jurídicos mais atuais se divorciou de forma substancial daquele conceito antiquado presente na CLT.

O baluarte desse novo entendimento tem sua pedra fundamental fincada na própria Constituição Federal, cujo art. 195, I, alínea “a”, estabelece:

Constituição Federal de 1988

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998) (grifos nossos)

Do marco primitivo constitucional defluiu que a base de incidência das contribuições em realce não é mais o *salário*, mas, sim, a “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, por todos os lançamentos efetuados em favor do trabalhador em contraprestação direta pelo trabalho efetivo prestado à empresa, acrescido dos “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”, parcela esta que abraça todas as demais rubricas devidas ao trabalhador em decorrência do contrato de trabalho, de molde que, toda e qualquer espécie de contraprestação paga pela empresa, a qualquer título, aos segurados obrigatórios do RGPS encontram-se abraçadas, em gênero, pelo conceito de Salário de Contribuição.

Nessa perspectiva, todo e qualquer lançamento a conta de despesa da empresa representativa de rubrica paga, devida ou creditada a segurado obrigatório do RGPS, que tiver por motivação e origem o trabalho realizado pela pessoa física em favor do Contribuinte, ostentará natureza jurídica remuneratória, e como tal, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Na prática, inexistente dificuldade em tal discernimento. Basta hipoteticamente suprimir o trabalho realizado pela pessoa física na consecução do objeto social da sociedade. A importância que deixar de ser vertida a essa pessoa corresponderá, assim, à parcela do trabalho que o obreiro dedicou à empresa. Ao revés, a fração que ainda for devida à pessoa, independentemente do eventual labor físico ou intelectual por ela realizado, representará mera liberalidade do empregador.

Como visto, o próprio Legislador Constituinte honrou deixar consignado no Texto Constitucional a real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque: as contribuições previdenciárias incidem não somente a “*folha de salários*”, como também, sobre os “*demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício*”.

Tal compreensão caminha em harmonia com as disposições expressas no §11 do artigo 201 da Constituição Federal, que estendeu a abrangência do conceito de *salário* (Instituto de Direito do Trabalho) para abraçar os ganhos habituais do empregado, recebidos a qualquer título.

Constituição Federal de 1988

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(...)

§11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e consequente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, a contar da EC nº 20/98, todas as verbas recebidas com habitualidade pelo empregado, qualquer que seja a sua origem e título, passam a integrar, por força de norma constitucional, o conceito jurídico de *SALÁRIO* (Instituto de Direito do Trabalho) e, nessa condição, passam a compor obrigatoriamente o *SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO* (Instituto de Direito Previdenciário) do segurado, se sujeitando compulsoriamente à incidência de contribuição previdenciária e repercutindo no benefício previdenciário do empregado.

Nesse sentido caminha a jurisprudência trabalhista conforme depreende do seguinte julgado:

TRT-7 -Recurso Ordinário:

Processo: RECORD 53007520095070011 CE 0005300-7520095070011

Relator(a): DULCINA DE HOLANDA PALHANO

Órgão Julgador: TURMA 2

Publicação: 22/03/2010 DEJT

*RECURSO DA RECLAMANTE CTVA -NATUREZA SALARIAL -
CONTRIBUIÇÃO A ENTIDADE DE PREVIDÊNCIA PRIVADA.*

A parcela CTVA, paga habitualmente e com destinação a servir de compromisso aos ganhos mensais do empregado, detém natureza salarial, devendo integrar a remuneração para todos os fins, inclusive para o cálculo da contribuição a entidade de previdência privada.

RECURSO DO RECLAMADO CEF - CTVA. Com efeito, se referidas gratificações são pagas com habitualidade se incorporam ao patrimônio jurídico do reclamante, de forma definitiva, compondo sua remuneração para todos os efeitos. Atente-se que a natureza de tal verba não mais será de "gratificação" mas sim de "Adicional Compensatório de Perda de Função"

A norma constitucional acima citada não exclui da tributação, de maneira alguma, as rubricas recebidas em espécie de forma eventual. A todo ver, a norma constitucional em questão fez incorporar ao SALÁRIO (instituto de direito do trabalho) todos os ganhos habituais do empregado, a qualquer título. Ocorre, contudo, que o conceito de SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (instituto de direito previdenciário) é muito mais amplo que o conceito trabalhista mencionado, compreendendo não somente o SALÁRIO (instituto de direito do trabalho), mas, também, todos os **demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, pela empresa à pessoa física que lhe preste serviço.**

Assim, as verbas auferidas de forma eventual podem se classificar, conforme o caso, ou como *incentivos salariais* ou como *benefícios*. Em ambos os casos, porém, integram o conceito de Salário de Contribuição, nos termos e na abrangência do art. 28 da Lei nº 8.212/91, observadas as excepcionalidades contidas em seu §9º.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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) (grifos nossos)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem

estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Note-se que o conceito jurídico de Salário de contribuição, base de incidência das contribuições previdenciárias, foi estruturado de molde a abraçar toda e qualquer verba recebida pelo obreiro, a qualquer título, em decorrência não somente dos serviços efetivamente prestados, mas também, no interstício em que o trabalhador estiver à disposição do empregador, nos termos do contrato de trabalho.

Adverta-se que o termo “remunerações” encontra-se empregado no *caput* do transcrito art. 28 em seu sentido amplo, abarcando todos os componentes atomizados que integram a contraprestação da empresa aos segurados obrigatórios que lhe prestam serviços. Em verdade, até mesmo a remuneração referente ao tempo ocioso em que o empregado permanecer à disposição do empregador não escapa da amplitude do conceito de salário de contribuição.

Tais conclusões decorrem de esforços hermenêuticos que não ultrapassam a literalidade dos enunciados normativos supratranscritos, eis que o texto legal revela-se cristalino ao estabelecer, como base de incidência, o “total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título”.

Nesses termos, compreendem-se no conceito legal de remuneração os três componentes do gênero, assim especificados pela doutrina:

- 1- Remuneração Básica – Também denominada “*Verbas de natureza Salarial*”. Refere-se à remuneração em dinheiro recebida pelo trabalhador pela venda de sua força de trabalho. Diz respeito ao pagamento fixo que o obreiro auferir de maneira regular, na forma de salário mensal ou na forma de salário por hora.
- 2- Incentivos Salariais - São programas desenhados para recompensar funcionários com bom desempenho. Os incentivos são concedidos sob diversas formas, como bônus, gratificações, prêmios, participação nos resultados a título de recompensa por resultados alcançados, dentre outros.
- 3- Benefícios - Quase sempre denominados como “*remuneração indireta*”. Muitas empresas, além de ter uma política de tabela de salários, oferecem uma série de benefícios ora em pecúnia, ora na forma de utilidades ou “*in natura*”, que culminam por representar um ganho patrimonial para o trabalhador, seja pelo valor da utilidade recebida, seja pela despesa que o profissional deixa de desembolsar diretamente.

Nesse novel cenário, a regra primária importa na tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado, ressalvadas aquelas que a própria lei excluir do campo de incidência. No caso específico das contribuições previdenciárias, a regra de excepcionalidade encontra-se estatuída no parágrafo 9º do citado art. 28 da Lei nº 8.212/91, o qual, dada a sua relevância, transcrevemos em sua integralidade:

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

*§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, **exclusivamente**: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifos nossos)*

a) Os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

b) As ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) A parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) As importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho -CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

e) As importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

1. Previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

2. Relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço -FGTS;

3. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;

4. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;

5. Recebidas a título de incentivo à demissão;

6. Recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

7. Recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

8. Recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

9. Recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

f) A parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

g) A ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

h) As diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;

i) A importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;

j) A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (grifos nossos)

- l) O abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- m) Os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- n) A importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- o) As parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).*
- p) O valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couberem, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- q) O valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- r) O valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- s) O ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- t) O valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).*
- u) A importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- v) Os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
- x) O valor da multa prevista no §8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*

Contextualizado nesses termos o quadro jurídico-normativo aplicável ao caso-espécie, visualizando com os olhos de ver a questão controvertida ora em debate, sob o foco de tudo o quanto até

o momento foi apreciado, verificamos que a alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 estatuiu, de forma expressa, que não integram o Salário de contribuição, as importâncias recebidas a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

O Programa de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR consubstancia-se numa ferramenta de gestão que visa ao alinhamento das estratégias organizacionais com as atitudes e desempenho dos empregados dentro do ambiente de trabalho. Trata-se de um instrumento gerencial bastante utilizado pelas empresas, mundialmente disseminado, que auxilia no cumprimento das metas e diretrizes das organizações, permitindo uma maior participação e empenho dos empregados na produtividade da empresa, além do seu esforço ordinário decorrente do contrato de trabalho, proporcionando, dessarte, atração, retenção, motivação e comprometimento dos funcionários na busca de melhores resultados empresariais.

Constitui-se o PLR num tipo de remuneração variável a ser oferecida àqueles que efetivamente colaboram na obtenção de lucros e/ou no atingimento das metas pré-estabelecidas pelo empregador. Trata-se de um Direito Social de matriz constitucional, tendo o Constituinte Originário, taxativamente, outorgado à lei ordinária a competência para a estipulação dos parâmetros legais da conformação do Direito dos trabalhadores, *in verbis*:

Constituição Federal de 1988

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.

Sendo um instrumento de integração capital-trabalho e de estímulo à produtividade das empresas, busca-se por meio da regra imunizante e da conseqüente redução da carga tributária proporcionar vantagens competitivas às empresas que, regularmente, implementam mecanismos efetivos de integração e participação de seus empregados, sem que, com isso, haja substituição da remuneração devida. Decorre daí a norma de desvinculação do pagamento a título de PLR da remuneração em geral.

A Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Nesse sentido dispõe o Parecer CJ/MPAS nº 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, *ad litteris et verbis*:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)

Tais diretivas não atritam com entendimento esposado no Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99, cujo teor transcrevemos na sequência:

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 transcrito.*

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)

Tratando-se de norma constitucional de eficácia limitada, esta depende da integração de documento normativo editado pelo órgão legislativo competente para que suas disposições possam produzir os efeitos jurídicos colimados pelo Constituinte.

Tal matéria já foi bater às portas da Suprema Corte, cuja Segunda Turma, no julgamento do Agravo Regimental no Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 505.597, pacificou o entendimento que deve prevalecer nas situações desse jaez.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94.

Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02].

Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifos nossos)

Na mesma linha de entendimento:

RE 398.284 / RJ

Rel. Min. MENEZES DIREITO

Órgão Julgador: Primeira Turma

DJe de 19-12-2008

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.

Deflui dos termos dos julgados suso transcritos que o exercício do direito social em debate sujeita-se às disposições estabelecidas na lei disciplinadora, à qual foi confiada a definição do modo e dos limites de sua participação, bem como do caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária.

Atente-se, por relevante, que o direito social estampado no inciso XI do art. 7º da CF/88 é dirigido à classe de trabalhadores que laboram mediante o vínculo jurídico de uma relação de emprego, não abraçando as pessoas físicas que, assumindo o risco da atividade econômica, exercem por conta própria, determinada atividade profissional de natureza urbana, como é o caso dos Diretores não empregados e demais segurados contribuintes individuais, eis que entre estes e as respectivas empresas não se formaliza vínculo empregatício.

Das disposições plasmadas no *caput* do art. 2º do Diploma Legal acima desfiado ergue-se como fato incontroverso que o direito social objeto de regulamentação abarca, tão somente, os empregados da empresa, assim compreendidos os trabalhadores vinculados mediante um liame empregatício com a entidade empresarial em questão, não irradiando efeitos sobre as demais categorias de obreiros, aqui incluídos os segurados contribuintes individuais.

A assertiva ora alinhada encontra amparo, igualmente, nas disposições insculpidas no §4º do art. 218 de nossa Lei Soberana, cuja norma de caráter programático prevê o apoio e estímulo às empresas que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Constituição Federal de 1988

Art. 218 - O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas.

(...)

*§4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem **sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.*** (grifos nossos)

Com efeito, a Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional em testilha, honrou materializar na alínea “j” do §9º do seu art. 28 a hipótese de não incidência tributária assinalada no inciso XI, *in fine*, do art. 7º da CF/88, excluindo do campo de tributação das contribuições previdenciárias as importâncias pagas, creditadas ou devidas a título de PLR, sempre que estas verbas forem pagas de acordo com a lei própria de regência, *in casu*, a Lei nº 10.101/2000, como assim prevê a Norma Matriz.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 28 – (...)

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

(...)

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

Relembrando, a edição da Medida Provisória nº 794/94 veio ao atendimento do comando constitucional em tela, introduzindo no Ordenamento Jurídico os primeiros traços definidores do direito social ora em debate, vindo a sofrer, ao longo do tempo, em suas reedições e renumerações, um volume pouco expressivo de modificações legislativas, até a sua definitiva conversão na Lei nº 10.101/2000.

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000

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: (grifos nossos)

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

II - convenção ou acordo coletivo. (grifos nossos)

§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.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

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

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

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

§5º As participações de que trata este artigo serão tributadas na fonte, em separado dos demais rendimentos recebidos no mês, como antecipação do imposto de renda devido na declaração de rendimentos da pessoa física, competindo à pessoa jurídica a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto.

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Colhemos dos princípios idealizadores da rubrica em pauta, que a verba paga a título de PLR tem por espírito e essência de sua instituição servir como um instrumento de incentivo à produtividade dos trabalhadores e, conseqüentemente, da empresa, mediante o pagamento de um *plus* remuneratório, além do salário e dos demais benefícios devidos ao trabalhador, como forma de estimular o empregado a ter um rendimento operacional que exceda ao desempenho ordinário que lhe é exigido habitualmente como decorrência comum, inerente e direta do contrato de trabalho.

O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, portanto, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho emproado do trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR.

Nos termos do §1º, *in fine*, do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, tal fim extraordinário pode ser estabelecido como um índice de produtividade, de qualidade da produção ou de lucratividade da empresa. Pode, igualmente, ser traduzido por um programa de metas, de resultados ou de prazos, ou por qualquer uma outra ferramenta gerencial que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.

Assim:

- O desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário;
- O desempenho extraordinário e tímido do trabalhador, visando a atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos,

é remunerado mediante participação dos empregados nos lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.

Realiza-se, assim, a integração Capital vs Trabalho: A empresa ganha com o aumento da produtividade, qualidade, lucratividade, volume de produção, prazos, etc. O trabalhador ganha também, mediante o auferimento do *plus* remuneratório consubstanciado na PLR.

Conforme desai dos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, optou o legislador infraconstitucional por não engessar na Lei os fins excepcionais a serem almejados nos planos de incentivo à produtividade, delegando às próprias empresas a prerrogativa de estabelecer nos seus planos de PLR os objetivos que melhor de adequem à realidade e às características intrínsecas de cada pessoa jurídica.

Dentre tais fins extraordinários, elencou a lei, exemplificativamente, dentre outros possíveis e viáveis, os seguintes critérios e condições:

- Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Mas não se iludam, caros leitores. Muito embora a legislação infraconstitucional não obrigue a empresa a seguir este ou aquele objetivo excepcional determinado, a existência e delimitação clara e precisa, no plano de PLR, de um fim extraordinário específico a ser atingido pelo quadro funcional da Entidade é mandatória e indispensável para a caracterização da PLR legal.

Assim, mesmo que a empresa decline de optar por qualquer um dos critérios ilustrativamente descritos nos incisos I e II do §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, ela tem que, necessariamente, descrever em detalhes, e de maneira prévia, um objetivo extraordinário específico a ser almejado pelo seu corpo funcional na consecução e realização do plano de participação nos lucros e resultados da empresa, sob pena de descaracterização da PLR legal. Almeja com isso a Lei um comprometimento efetivo dos empregados no sentido de oferecer uma dedicação, um cuidado e um empenho de excelência, superior ao ordinário, usual, rotineiro e cotidiano, na busca pela consecução dos objetivos fixados no acordo e na obtenção do direito subjetivo estipulado no plano.

Isso porque, conforme já salientado, qualquer verba paga em razão do desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador, decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho, tem natureza jurídica de salário, remuneração direta e inescusável pelo labor comum e usual oferecido cotidianamente pelo trabalhador à empresa e, nessas condições, base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Dessarte, sem o estabelecimento prévio no plano de PLR de um objetivo especial, que incentive e alavanque a produtividade, a ser atingido pelo operariado, o qual, se atingido satisfatoriamente, tem o condão de premiar os trabalhadores que efetivamente envidaram esforços supranormais na sua consecução, o plano de PLR recai na tábula rasa do trabalho comum, rotineiro e ordinário, o qual é remunerado mediante salário, sofrendo a incidência, assim, das obrigações previstas na Lei de Custeio da Seguridade Social.

O pagamento de verba com o rótulo de PLR Legal em retribuição ao trabalho comum, ordinário, usual e cotidiano do empregado, desconectado a qualquer incentivo à produtividade, é expressamente vedado pela Lei nº 10.101/2000, cujo art. 3º obsta o pagamento de tal rubrica em substituição ou complementação à remuneração devida a qualquer empregado.

As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se ao direito dos trabalhadores de conhecerem, previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, o quanto irão receber a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos estabelecidos forem cumpridos, o que terá que fazer para receber tal quantia e como irá recebê-la. Quanto às regras adjetivas, deve o trabalhador ter ciência dos mecanismos de aferição de seu desempenho, de como aferi-lo em determinado momento e situação, das metas e índices de produtividade a serem alcançados e o que falta para alcançá-los, etc.

A inexistência de tais regras, de forma clara e objetiva, no instrumento de negociação, implica a sua estipulação e avaliação dos trabalhadores por ato unilateral do empregador, circunstância que colide com o objetivo almejado pelo legislador.

A exigência de regras claras e objetivas justifica-se como forma de inviabilizar a discriminação de empregados e de se consumir a própria finalidade do instituto criado. Sendo o resultado finalístico almejado pela norma o fomento da produtividade da mão de obra, nada mais compreensível e pertinente que os empregados tenham o real conhecimento da exata dimensão do direito a eles concedido e do esforço e dedicação que eles devem empreender para alcançá-lo.

A exigência legal do assentamento, no instrumento decorrente da negociação a que se refere o *caput* do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, das regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores na participação dos lucros da empresa não se harmoniza com a cláusula fixada no item 2.3 dos acordos coletivos de 2008 e 2009 celebrados com a unidade de Poços de Caldas, que dispõe nestas exatas palavras:

“Por motivos externos à fábrica – mudanças na estratégia de negócios, mercado, economia nacional e outros, caberá à ALCOA e GGM decidirem realizar alguma alteração em indicador(es), meta(s) ou resultado(s) no(s) respectivo(s) semestre(s). Esta análise e decisão gerencial será por liberalidade da empresa”.

Tal dispositivo entra de sola na exigência de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores e chuta de bico pra escanteio toda e qualquer garantia dos obreiros quanto ao recebimento da participação nos lucros pactuada nas negociações prévias, levando consigo, no mesmo lance, o incentivo à produtividade tão desejado pela norma legal.

Não procede a alegação de que *“tal conduta não seria simplesmente discricionária, pois todas as partes interessadas a aprovaram”*. A cláusula é clara ao dispor que *“Esta análise e decisão gerencial será por liberalidade da empresa”*.

Tal cláusula coloca uma pá de cal definitiva na exigência legal de regras claras e objetivas dos direitos substantivos dos trabalhadores, já que os indicadores, metas e resultados podem ser alterados a qualquer tempo, por análise e decisão gerencial exclusiva do empregador.

Mas a Lei não se contenta só com a explicitação dos direitos objetivos dos trabalhadores. Ela exige que o instrumento de acordo coletivo especifique os critérios e procedimentos a

serem seguidos para a mensuração do quanto do acordado já se houve por cumprido, bem como para a aferição de quanto cada empregado já contribuiu para o alcance das metas propostas.

Com efeito, exige a Lei nº 10.101/00 que do acordo constem os “*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*”, de modo a assegurar aos empregados a transparência nas informações por parte da empresa, o fornecimento dos dados necessários à definição das metas, a adoção de indicadores de produtividade, qualidade ou lucratividade que sejam compreendidos por todos, a possibilidade de fiscalização do regular cumprimento das regras pactuadas e o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado.

Da pena de Sergio Pinto Martins (*in Participação dos Empregados nos Lucros das Empresas*, Editora Atlas, 2009, pág. 150) já se escreveu:

"Os critérios da participação nos resultados não poderão ficar sujeitos apenas a condições subjetivas, mas objetivas, determinadas, para que todos as possam conhecer e para que não haja dúvida posteriormente sobre se o empregado atingiu o resultado almejado pela empresa".

Exsurge a todo ver que a regulamentação legal pauta-se no desígnio da proteção do trabalhador para que sua participação nos lucros seja concreta, justa e impessoal. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º da Lei de regência, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. Visa o Legislador Ordinário a impedir que condições ou critérios subjetivos obstem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados ou que a empresa utilize a rubrica em foco como forma dissimulada de remuneração, o que é expressamente vedado pelo art. 3º do Diploma Legal Regulador.

Assim, devem as regras conformadoras do direito em palco ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos objetivamente, de modo que o obreiro possa exigir do empregador o seu efetivo cumprimento, eis que, alcançados os termos assentados no acordo, o trabalhador passa a ser titular do direito subjetivo ao recebimento da importância a que faz jus. Concretiza-se, dessarte, a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade tão visados pela lei.

Em primoroso trabalho doutrinário, Kertzman e Cyrino (KERTZMAN, Ivan e CYRINO, Sinésio. *In Salário de contribuição*; Salvador, Editora Jus Podivm, 2ª edição, 2010) realçaram as notas características da hipótese de não incidência de contribuições previdenciárias ora em trato: “*A exigência de regras claras é uma forma de impossibilitar a discriminação dos empregados e de alcançar a própria finalidade do instituto criado. Se o objetivo é estimular a produtividade dos empregados, nada mais correto do que se exigir que estes tenham conhecimento das regras do benefício proposto, pois, se assim não fosse, não seria possível a promoção de um esforço adicional para alcançar a meta estabelecida, e o programa seria apenas uma forma de remuneração disfarçada*”.

Não procede a alegação de que “*a Fiscalização se omitiu em apontar quais acordos e para quais metas de participação a empresa não teria descrito os mecanismos de aferição, o que impossibilita a ampla defesa e torna nula a autuação nesse aspecto*”.

Se meus olhos não me traem, o item 2.1.3. do Relatório Fiscal, a fls. 38/39, traz consignado, nestas palavras:

*“Apesar da estipulação de metas a serem alcançadas estivesse previstas nos acordos analisados, **em nenhum deles** foram identificados os mecanismos a*

serem utilizados para aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, conforme determinação da Lei nº 10.101/2000, artigo 2º, § primeiro”. (os grifos não constam no original)

Se nulidade houve no presente caso, decerto, foi nulidade da leitura empreendida, porquanto o Relatório Fiscal é claro e preciso ao informar que “***em nenhum deles foram identificados os mecanismos a serem utilizados para aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado***”.

Anote-se que é irrelevante para o caso em questão se cada setor da Autuada mede ou não seus resultados, e se tais resultados são posteriormente centralizados em planilhas e depois disponibilizados na internet.

A lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, *a posteriori*, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados.

A Lei preconiza um enfoque proativo, de natureza dinâmica, antecipando de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo. Não se satisfaz com a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Compulsando os autos, verificamos que os documentos acostados a fls. 581/600 e a fls. 999/1019 se configuram, tão somente, como demonstrativos estáticos dos resultados apurados pela empresa e da forma como o pagamento da PPR será realizado aos empregados, mas não os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, como assim faz sugerir as folhas de rosto 581 e 999.

Alerte-se que a estipulação de metas e a divulgação estática dos resultados alcançados no final do período de apuração não se confundem com descrição dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. A Lei nº 10.101/2000 exige ambas. Não se basta só com a primeira.

De outro eito, decorre por dedução lógica e, principalmente, pelas disposições expressas na lei, que a definição e formalização em documento próprio das condições de contorno do plano de PLR têm que estar concluídas e tornadas públicas aos empregados previamente ao período de apuração dos objetivos pactuados entre as partes, de maneira que o trabalhador tenha o perfeito e exato conhecimento daquilo que precisa fazer, de como precisa fazer, do quanto e quando precisa fazer, de como serão mensurados e avaliados os objetivos estabelecidos pela empresa e de como o empregado será avaliado pela empresa para fazer jus ao ganho patrimonial especificamente consignado e prometido na negociação coletiva - REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Tendo por finalidade a norma em tela a integração entre capital e trabalho e o ganho de produtividade, exige a lei a negociação prévia entre empresa e os empregados, mediante acordo coletivo ou comissão de trabalhadores, da qual resulte clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo).

Deve ser enaltecido que o instrumento de acordo celebrado não figura como mera peça decorativa na indigitada lei específica, mas, sim, como documento formal para o registro dos fins extraordinários a serem alcançados pelo corpo funcional da empresa, das regras claras e objetivas referentes aos direitos substantivos dos empregados, ou seja, do incentivo contraprestacional que irão auferir caso atinjam os objetivos do plano, 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.

Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração;

Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um *plus* de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado.

Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

No caso em tela, a Fiscalização apurou que a maioria dos acordos houveram-se por celebrados após o início do período de apuração a que se referem, conforme discriminado no item 2.1.1 do Relatório Fiscal, a fls. 36/37.

Acordos PPR do período de 2008 (para pagamentos realizados em janeiro e fevereiro de 2009).

- a) BARRA FUNDA (Anexo V-A) - firmado em 09/04/2008;
- b) ITAPISSUMA (Anexo V-B) - firmado em 25/01/2008;
- c) SOROCABA (Anexo V-D) - firmado em 24/03/2008;
- d) TUBARÃO (Anexo V-E) – firmado em 11/01/2008;
- e) UTINGA (Anexo V-F) - firmado em 24/03/2008.

Acordos PPR do período de 2009 (para pagamentos realizados em julho/2009 – resultados do 1º semestre de 2009).

- a) CENU (incluindo CENESP/BARRA FUNDA) (Anexo V-G) - firmado em 28/04/2009;
- b) ITAPISSUMA (Anexo V-H) - firmado em 18/05/2009;
- c) POÇOS DE CALDAS (Anexo V-I) - firmado em 06/01/2009.
- C) SOROCABA (Anexo V-j) - firmado em 05/06/2009;
- d) TUBARÃO (Anexo V-K) – firmado em 21/05/2009;
- e) UTINGA (Anexo V-L) - firmado em 20/07/2009. (acordo assinado após o período de apuração)

Em diversas unidades, os trabalhadores adentraram o período de apuração de metas sem saber o que precisavam fazer, como precisavam fazer, quanto e quando precisavam fazer para obter o direito subjetivo a um ganho patrimonial que também não sabiam de quanto era, ou mesmo sequer se haveria algum.

Além disso, ficaram às escuras os trabalhadores a respeito dos critérios e parâmetros de avaliação do seu desempenho supranormal dedicado à consecução dos fins extraordinários almejados pela empresa, que também, já iniciado o período de apuração, ainda não haviam sido estipulados, tampouco os elementos de aferição do cumprimento do acordado.

Em outras palavras: A empresa conduziu a elaboração do seu plano de PLR exatamente na contramão do que prescreve a Lei nº 10.101/2000, que exige negociação prévia entre a empresa e seus empregados, que os fins extraordinários a serem alcançados pelos trabalhadores seja especificado com regras claras e objetivas nos instrumentos de acordo celebrado, o qual deve mencionar, igualmente, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

O espírito da lei pauta-se na transparência, conhecimento e registro documental prévio dos direitos subjetivos dos trabalhadores na participação nos lucros e resultados da empresa, bem como das condições e dos fins excepcionais que deverão de ser atingidos com o empenho incentivado pelo plano, para a consecução de tal ganho patrimonial.

No caso em foco, tudo transcorreu na penumbra boa parte do período de apuração e avaliação.

Assim, o trabalhador ingressa no período de incentivo, já desincentivado, pois não possui qualquer instrumento formal assinado pelo empregados apto a lhe informar e assegurar se terá ou não direito à participação nos resultados; Qual será o resultado econômico de tal participação; Como se dará a apuração e a mensuração de tal resultado; O que ele trabalhador já realizou e o que ainda necessita produzir para auferir o direito subjetivo aos resultados da empresa, dentre outras tantas incertezas, em total arrepio aos princípios norteadores que animam a Lei nº 10.101/2000.

Que integração Capital vs Trabalho se obtém com tal Acordo ? Que incentivo à produtividade dessai de tal plano ?

Deflui da simbiose dos fundamentos jurídicos e principiológicos dimanados dos dispositivos legais ora revisitados que as comissões eleitas para costurar os termos do plano de PLR sejam integradas, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, e que o instrumento de negociação celebrado entre patrões e empregados seja arquivado PREVIAMENTE na respectiva entidade sindical, como forma de garantia dos direitos dos trabalhadores, porquanto os sindicatos ostentam, como uma de suas principais funções, a defesa dos interesses econômicos, profissionais, sociais e políticos dos seus associados.

A Lei nº 10.101/2000 não se satisfaz com o mero convite ou carta de convocação aos sindicatos. Ela exige a participação efetiva dos sindicatos na mesa de negociações!

A eventual escusa dos sindicatos de participar da celebração do plano de PLR não é excludente da exigência estatuída no Diploma Legal ora em foco, uma vez que o Ordenamento Jurídico prevê caminhos alternativos de sanatória de tal ausência, fixados no art. 616 da Consolidação das Leis do Trabalho, *ad litteris et verbis*:

Consolidação das Leis do Trabalho

Art. 616 - Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229/67)

§1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

§3º - Havendo convenção, acordo ou sentença normativa em vigor, o dissídio coletivo deverá ser instaurado dentro dos 60 (sessenta) dias anteriores ao respectivo termo final, para que o novo instrumento possa ter vigência no dia imediato a esse termo. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 424/69)

§4º - Nenhum processo de dissídio coletivo de natureza econômica será admitido sem antes se esgotarem as medidas relativas à formalização da Convenção ou Acordo correspondente. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229/67)

Nessa esteira, não atendendo os sindicatos à convocação levada a efeito pela Recorrente, deveria esta ter dado ciência do fato ao órgão responsável do Ministério do Trabalho, ou ao órgão governamental competente que lhe faça as vezes, para que procedesse à convocação compulsória dos Sindicatos recalcitrantes.

Dessarte, sem a presença de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e enquanto não se promover o efetivo arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, irregular, incompleta e em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 estará a negociação entre patrões e empregados, circunstância que exclui toda e qualquer verba paga a título de PLR do campo de não incidência tributária delimitado na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

É de se enaltecer que muita vez uma determinada empresa celebra espontaneamente um acordo particular de PLR com os seus empregados e, na sequência, um eventual acordo ou convenção coletiva de trabalho estipula um benefício à categoria, atinente à participação nos lucros ou resultados, diverso daquele que foi fixado no acordo particular acima citado.

Nestas hipóteses específicas, a lei estatuiu como faculdade da empresa a compensação dos pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados, de maneira que o trabalhador receba, no mínimo, aquele que for mais vantajoso, e que o empregador não seja obrigado a pagar ambos, simultaneamente.

De outro eito, o *caput* do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 estatui que a PLR não se presta a substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado.

Lei nº 10.101 de 19 de dezembro de 2000

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.

Mas o acordo firmado para o período de 2009 com os empregados da unidade de barra funda ou em serviços em outra localidade estatui que “a participação nos resultados ora pactuada substitui integralmente qualquer índice de produtividade, aumento real ou qualquer outro aumento (exceto inflação) que venha a ser negociado na data-base ou fora dela pelos sindicatos com a empresa, Sindicato Patronal ou ainda por Federações”.

A cláusula ora citada demonstra a efetiva ocorrência de substituição de parcelas de natureza salarial, tais como produtividade, aumento real ou qualquer outro aumento, pelos pagamentos efetuados pela empresa a título de PLR, em notória e flagrante afronta ao preceito inscrito no art. 3º, caput, da Lei nº 10.101/2000.

Não procede a alegação de que a “Fiscalização interpretou equivocadamente as cláusulas existentes em alguns acordos sobre PPR celebrados pela empresa”, muito menos a de que “essas cláusulas visam a deixar claro que os critérios aplicáveis ao PPR (metas e objetivos) devem ser apenas aqueles descritos nos acordos específicos de PPR, não podendo negociação futura (outros acordos coletivos) sobre aumentos salariais definir outras regras para o pagamento da participação nos lucros”.

O conteúdo da cláusula cima citada é claro e específico:

*“a participação nos resultados ora pactuada **substitui integralmente** qualquer índice de produtividade, aumento real ou qualquer outro aumento (exceto inflação) que venha a ser negociado na data-base ou fora dela pelos sindicatos com a empresa, Sindicato Patronal ou ainda por Federações”.*

A substituição de parcelas salariais pela PLR encontra-se fixada de maneira firme, explícita e objetiva no texto da cláusula em questão, tornando esdrúxulo o contorcionismo exegético empreendido pelo Recorrente na interpretação da norma trabalhista em apreço.

No que pertine à falta de apresentação do Acordo de Participação dos Empregados nos Resultados da Empresa, relativamente aos empregados do estabelecimento de São Luís/MA, não confiro razão à Recorrente.

De acordo com o estabelecido nos §§ 1º e 2º do artigo 278 da Lei nº 6.404/1976, o consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Como não possuem personalidade jurídica, o consórcio não recolhe tributos. Quem o faz são as empresas consorciadas, na razão de suas atividades e arrecadações, quando atuam pelo consórcio.

Assim, em relação aos empregados que possuem vínculo com a Alcoa, porém alocados no Consórcio Alumiar, devem ser observadas todas as obrigações tributárias pelo empregador de Direito. Dessarte, se verbas a tais trabalhadores foram pagas sob o rótulo de PPR, para que estas se ponham a

largo da tributação previdenciária, é necessária a observância cumulativa de todos os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, inclusive o acordo de negociação entre a empresa e seus empregados de que trata o *caput* do art. 2º desse mesmo Diploma Legal.

Cumpra observar que, nos termos do art. 111, II do CTN, deve-se emprestar interpretação restritiva às normas que concedam outorga de isenção. Nesse diapasão, em sintonia com a norma tributária há pouco citada, para se excluir da regra de incidência é necessária a fiel observância dos termos da norma de exceção, tanto assim que as parcelas integrantes do supra-aludido §9º, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, passam a integrar a base de cálculo da contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

Código Tributário Nacional -CTN

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

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*
- II - outorga de isenção;*

Dado à exegese restritiva exigida pelo CTN, somente serão extirpadas da base de cálculo das contribuições previdenciárias as verbas pagas sob o rótulo de participação nos lucros e resultados (PLR) que forem pagas ou creditadas a segurados empregados, e em estreita e inafastável consonância com a lei específica que rege o benefício em pauta. Do contrário, não. Permanecerão qualificadas como Salário de Contribuição.

Diante dos aludidos dispositivos, deflui que o efeito sublime da desoneração prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei de Custeio da Seguridade Social somente toma vulto na exclusiva condição de as verbas pagas ou creditadas a título de participação nos lucros e resultados atenderem cumulativamente aos seguintes requisitos:

- A verba paga a título de participação nos lucros e resultados da empresa tem que ser representativa de um plano gerencial de incentivo à produtividade, consoante art. 1º da Lei nº 10.101/2000.
- O plano de incentivo à produtividade tem que traduzir, portanto, de maneira clara e objetiva, um fim extraordinário a ser alcançado pelo desempenho emproado do trabalhador, estimulado que está pela promessa de um ganho adicional remuneratório consistente na PLR, de maneira que, efetivamente, encoraje, deflagre e estimule o trabalhador a produzir mais e melhor do que aquele desempenho ordinário que ele vinha apresentando cotidiana e rotineiramente, decorrente do seu compromisso laboral celebrado no contrato de trabalho.
 - O desempenho regular, rotineiro e ordinário do trabalhador decorrente do compromisso laboral pactuado no contrato de trabalho é remunerado mediante salário;
 - O desempenho extraordinário e tímido do trabalhador, visando a atingir objetivos de excelência fixados previamente pela empresa que excedam aos resultados históricos, é remunerado mediante participação dos empregados nos

lucros e resultados da empresa, em valores previamente fixados nas negociações coletivas.

- Tem que resultar de negociação formal entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, obrigatoriamente, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou de convenção/acordo coletivo;
- Das negociações suso citadas, deverão resultar instrumentos formais que registrem o plano de incentivo à produtividade adotado pela empresa, os objetivos a serem alcançados na execução de tal plano, as regras claras e objetivas definidoras dos direitos substantivos dos trabalhadores, bem como a regras adjetivas, abarcando os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, etc.
- A negociação entre empresa e trabalhadores tem que ser concluída previamente ao período de execução do plano, de modo que os empregados dele participem com a perfeita e exata noção do que, do quanto, do quando e do como fazer para o atingimento dos objetivos pactuados, do quanto receberão pelo seu sucesso, e de como serão avaliados para fazerem jus à PLR prometida;
- O instrumento formal resultante do acordo em realce tem que ser arquivado previamente na entidade sindical dos trabalhadores;
- A PLR não pode substituir, tampouco complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- A PLR não pode ser distribuída em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil;

No caso em apreço, apurou a Fiscalização que a Autuada remunerou seus empregados nas competências 01/2009, 02/2009 e 07/2009, a título de “Participação nos Resultados” e “PPR Liderança”, em desacordo com a lei específica nº 10.101/2000, uma vez que a data dos acordos firmados era posterior ao início do período a que se referiam; Constatou-se também a ausência da participação do representante sindical das categorias de trabalhadores nas comissões de negociação e que os acordos celebrados não continham mecanismos de aferição; Apurou a Fiscalização que alguns acordos previam a substituição integral da participação nos resultados pelos índices de produtividade, aumento real ou qualquer outro aumento (exceto inflação) negociado pelos sindicatos com e dos empregados, e que alguns acordos previam a reserva de direito exclusiva da empresa de promover alterações em indicadores, metas e resultados, “por motivos externos à fábrica”, bem como a ocorrência de pagamentos a título de PLR aos empregados da unidade de São Luís sem a formalização de Programa de Participação nos Lucros.

Por tais razões, os valores pagos foram considerados pela Fiscalização como Salário de Contribuição, nos termos do art. 28, I, da Lei nº 8.212/1991.

Tais acordos, portanto, não se prestam como instrumento de integração entre o capital e o trabalho, muito menos como elemento de incentivo à produtividade, como assim exige o art. 1º da Lei nº 10.101/2000.

Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000

*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. (grifos nossos)*

Assim, a empresa fugiu ao abrigo da legislação que rege o direito social previsto no inciso XI do art. 7º da CF/88, uma vez que efetuou apagamentos sob o rótulo de PLR, sem, todavia, atender aos requisitos da lei específica de regência do benefício em pauta.

O pagamento de tais verbas, nas condições em que se consumaram, não possui as premissas básicas conformadoras da *Participação nos Lucros ou Resultados* assentadas na Carta de 1988.

Ora, o pagamento de verbas, a título de PLR, pagas em ampla desconformidade com as normas tributárias fixadas na Lei nº 10.101/2000 transmuda a natureza jurídica da constitucional *Participação nos Lucros ou Resultados* para mero prêmio, o qual não se encontra abraçado pela hipótese de não incidência tributária prevista *Lex Excelsior*.

Frustram-se então os objetivos da lei, que tem como inspiração maior o fomento à produtividade.

Ao não atender aos requisitos impostos pela Lei nº 10.101/2000, fugiu a verba em questão da proteção do manto da não incidência prevista na alínea 'j' do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, sujeitando-se a importância paga sob o rótulo de *participação nos lucros* às obrigações tributárias fincadas na Lei de Custeio da Seguridade Social,

A inobservância à aplicação de lei representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência aos preceitos inseridos no inciso XI do art. 7º da CF/88 e nas Leis nº 8.212/91 e 10.101/2000, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, nas circunstâncias ora analisado, deve persistir o lançamento ora em debate.

3.2. DA MULTA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

Alega o Recorrente que a multa de mora máxima que poderia ser aplicada é de 20%.

Não !

O art. 35 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 estatui que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Ocorre, todavia, que, na sequência, o art. 35-A da citada Lei nº 8.212/91, introduzido pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, dispôs de maneira expressa que casos de

lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 acima mencionado, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430/96.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941/2009).

Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941/2009).

O caso ora em apreciação se amolda ao que a doutrina usualmente denomina por *Conflito Aparente de Normas*, que se configura no fenômeno jurídico caracterizado pela existência simultânea de duas ou mais normas tributárias incidentes, em tese, sobre o mesmo fato jurígeno tributário. Assim, há um conflito, pois mais de uma norma pretende regular o fato. Diz-se, também, aparente, porque apenas uma norma é a aplicável à hipótese retratada.

Nessa perspectiva, através da aplicação dos princípios que solucionam o conflito aparente de normas é possível obter a solução para cada caso concreto, considerando que, tais princípios afastam as normas aparentemente incidentes à espécie, e individualizam as normas tributárias efetivamente aplicáveis ao episódio, evitando o chamando *bis in idem*.

Autores de nomeada têm exortado que o Princípio da Especialidade (*Lex specialis derogat generali*) é o mais importante dos princípios utilizados para sanar o conflito aparente de normas, culminando no extremo de asserir que os demais princípios somente devem ser lembrados quando o Princípio da Especialidade não resolver satisfatoriamente os conflitos.

Para tanto, a norma especial deve possuir todos os elementos da norma geral e mais alguns, classificados como '*especializantes*', representativos de uma especificação mais apurada do fato gerador da obrigação tributária principal ou acessória, ou de penalidade aplicável ao descumprimento de tais obrigações.

Assim, de acordo com o princípio da especialidade, o fato espécie deve ser subjugado à norma tributária que contiver, em sua hipótese de incidência, as condições de contorno que o retratarem com maior fidedignidade. Dessarte, a norma tributária especial derroga a lei geral naquele caso específico.

O princípio da especialidade possui uma característica que o distingue dos demais: a prevalência da norma especial sobre a geral se estabelece *in abstracto*, pela comparação das definições abstratas contidas nas normas, enquanto os demais critérios de solução de conflitos demandam um confronto em concreto das leis que descrevem o mesmo fato.

A hipótese ora em debate trata da aplicação de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício.

O art. 35 da Lei nº 8.212/91 trata da imposição de penalidade pecuniária pelo recolhimento em atraso das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do

art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos.

Já o art. 35-A da mesma lei trata igualmente da imposição de penalidade pecuniária pelo recolhimento em atraso das contribuições sociais previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a outras entidades e fundos, porém trás em seu bojo uma especializante que a norma do art. 35 citado no parágrafo anterior não comporta, qual seja, ser uma norma específica para os casos de lançamento de ofício, como assim se revela o caso presente.

Nessa prumada, no caso ora em exame, a norma contida no art. 35-A da Lei nº 8.212/91 se apresenta como norma especial em relação àquela carregada pela art. 35 da mesma lei, que, no caso, se revela como a norma geral.

Assim, sendo de 01/01/2009 a 31/07/2009 o período de apuração, e tratando-se o presente caso de lançamento de ofício, como de fato se trata, deve ser aplicada a norma tributária inscrita no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, o qual remete ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê a aplicação de multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei nº 11.488/2007)

§1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998). (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

§2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o §1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento

pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488/2007)

I - prestar esclarecimentos; (Renumerado da alínea "a", pela Lei nº 11.488/2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Renumerado da alínea "b", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei. (Renumerado da alínea "c", com nova redação pela Lei nº 11.488/2007)

§3º Aplicam-se às multas de que trata este artigo as reduções previstas no art. 6º da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, e no art. 60 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

§4º As disposições deste artigo aplicam-se, inclusive, aos contribuintes que derem causa a ressarcimento indevido de tributo ou contribuição decorrente de qualquer incentivo ou benefício fiscal.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art. 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Tal discrimen encontra-se tão claramente consignado na legislação tributária que até o organismo cognitivo mais rudimentar em existência – o computador – consegue, sem margem de erro,

com uma simples instrução *IF – THEN – ELSE unchained*, determinar qual o regime jurídico aplicável a cada hipótese de incidência:

IF lançamento de ofício **THEN** art. 35-A da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

ELSE art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Traduzindo-se do “*computês*” para o “*juridiquês*”, tratando-se de lançamento de ofício, incide o regime jurídico consignado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91. Ao revés, em todas as demais hipóteses de recolhimento de contribuições previdenciárias em atraso, aplica-se o regramento assinalado no art. 35 desse mesmo diploma legal, ambos com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009.

Diante de tal cenário, a contar da vigência da MP nº 449/2008, a parcela referente à penalidade pecuniária decorrente do descumprimento de obrigação principal formalizada mediante lançamento de ofício há que ser dimensionalizada de acordo com o critério de cálculo inculcado no art. 35-A da Lei nº 8.212/91, incluído pela MP nº 449/2008 e convertida na Lei nº 11.941/2009, que prevê a incidência de penalidade pecuniária, aqui referida pelos seus genitores com o nome de batismo de “*multa de ofício*”, calculada de acordo com o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

3.3. DA ALÍQUOTA DE SAT

O Recorrente alega que a alíquota SAT aplicada para os estabelecimentos administrativos da empresa (CENU, CENESP, Barra Funda) deve corresponder a 1% (CNAE 82.99-7).

O inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91 estabelece que a contribuição da empresa, não do estabelecimento, para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho será de 1%, 2% ou 3%, incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado, respectivamente, leve, médio ou alto.

Dispõem ainda o §3º do mesmo dispositivo legal, adiante transcrito, que o poder executivo poderá alterar o enquadramento das empresas, não dos estabelecimentos, para efeito de contribuições, com base em estatísticas de acidentes de trabalho.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

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

(...)

II - para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer

do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos: (Redação dada pela Lei nº 9.732, de 1998).

a) 1% (um por cento) **para as empresas** em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; (grifos nossos)

b) 2% (dois por cento) **para as empresas** em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; (grifos nossos)

c) 3% (três por cento) **para as empresas** em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. (grifos nossos)

(...)

§ 3º O Ministério do Trabalho e da Previdência Social poderá alterar, com base nas estatísticas de acidentes do trabalho, apuradas em inspeção, o enquadramento **de empresas** para efeito da contribuição a que se refere o inciso II deste artigo, a fim de estimular investimentos em prevenção de acidentes. (grifos nossos)

De outro eito, o art. 202 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999, dispõe que a contribuição da empresa destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso, será de 1%, 2% ou 3%, para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente de trabalho for considerado leve, médio ou grave, respectivamente.

Regulamento da Previdência Social,

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

I - um por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado leve;

II - dois por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado médio; ou

III - três por cento para a empresa em cuja atividade preponderante o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

§1º As alíquotas constantes do caput serão acrescidas de doze, nove ou seis pontos percentuais, respectivamente, se a atividade exercida pelo segurado a serviço da empresa ensejar a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

§2º O acréscimo de que trata o parágrafo anterior incide exclusivamente sobre a remuneração do segurado sujeito às condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física.

*§3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, **na empresa**, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos. (grifos nossos)*

§4º A atividade econômica preponderante da empresa e os respectivos riscos de acidentes do trabalho compõem a Relação de Atividades Preponderantes e correspondentes Graus de Risco, prevista no Anexo V.

§5º É de responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo à Secretaria da Receita Previdenciária

do Ministério da Previdência Social revê-lo a qualquer tempo. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)

§6º Verificado erro no auto enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e **procederá à notificação dos valores devidos**. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)

§7º O disposto neste artigo não se aplica à pessoa física de que trata a alínea "a" do inciso V do caput do art. 9º.

§8º Quando se tratar de produtor rural pessoa jurídica que se dedique à produção rural e contribua nos moldes do inciso IV do caput do art. 201, a contribuição referida neste artigo corresponde a zero vírgula um por cento incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção.

§9º A contribuição de que trata este artigo, a cargo da microempresa e da empresa de pequeno porte não optantes pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, corresponde ao percentual mínimo, nos termos do inciso I do art. 17 da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994. (Revogado pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

§10. Será devida contribuição adicional de doze, nove ou seis pontos percentuais, a cargo da cooperativa de produção, incidente sobre a remuneração paga, devida ou creditada ao cooperado filiado, na hipótese de exercício de atividade que autorize a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§11. Será devida contribuição adicional de nove, sete ou cinco pontos percentuais, a cargo da empresa tomadora de serviços de cooperado filiado a cooperativa de trabalho, incidente sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, conforme a atividade exercida pelo cooperado permita a concessão de aposentadoria especial após quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição, respectivamente. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§12. Para os fins do § 11, será emitida nota fiscal ou fatura de prestação de serviços específica para a atividade exercida pelo cooperado que permita a concessão de aposentadoria especial. (Incluído pelo Decreto nº 4.729, de 2003)

§13. A empresa informará mensalmente, por meio da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, a alíquota correspondente ao seu grau de risco, a respectiva atividade preponderante e a atividade do estabelecimento, apuradas de acordo com o disposto nos §§ 3º e 5º. (Incluído pelo Decreto nº 6.042, de 12 de fevereiro de 2007)

De molde a espancar qualquer dúvida, o §3º do transcrito art. 202 esclarece que, por atividade preponderante, para os fins colimados pela Lei de Custeio da Seguridade Social, deve ser considerada a atividade que ocupa, na empresa, o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

De outro canto, os §§ 5º e 6º do já citado art. 202 do RPS, estipula ser da responsabilidade da empresa realizar o enquadramento na atividade preponderante, cabendo hoje à

Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB revê-lo a qualquer tempo. Nesse cenário, verificado erro no auto enquadramento, caberá à RFB adotar as medidas necessárias à sua correção, orientar o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e proceder à notificação dos valores devidos.

Da leitura dos comandos legais acima ventilados, deflui que a legislação que disciplina a espécie discutida ora nos autos impôs que a alíquota da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho será fixada em função do grau de risco de acidentes de trabalho da atividade preponderante da empresa como um todo, e não de cada um dos trabalhadores individualmente considerado.

O auto enquadramento será realizado pela atividade econômica da empresa, em atenção à Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, sendo oportuno ressaltar que, na hipótese de a empresa exercer mais de uma atividade econômica, o auto enquadramento se dará na atividade econômica preponderante da empresa, assim considerada aquela que ocupa o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos, sem se computar, para tanto, os empregados que prestam serviços em atividades meio, assim entendidas aquelas que auxiliam ou complementam indistintamente as diversas atividades econômicas da empresa, tais como, gerência de pessoal, vendas, administração, tesouraria, serviços gerais, copa, etc.

Hodiernamente, doutrina e jurisprudência vêm se posicionando no sentido de que a atividade preponderante há que ser apurada no âmbito de cada estabelecimento isoladamente, individualizado pelo seu CNPJ, e não no contexto da empresa como um todo unitário.

Segue tal orientação o escólio do Professor Wladimir Novaes Martinez (*in* Curso de Direito Previdenciário. 4ª Ed. São Paulo. LTr. 2011. Pag. 727), *ad litteris et verbis*:

“817. Critério de enquadramento – Considerando-se a empresa com uma única unidade ou empresa com várias unidades (estabelecimentos), em cada uma delas o critério será o da preponderância do número de empregados dos diferentes setores ali presentes.

No seu estabelecimento unitário, se essa divisão apresenta variados riscos (leve, médio e grave), o critério é o básico: o maior número de empregados em cada área de risco determina a taxa a ser fixada para todo esse estabelecimento. Antonio S. Polini arrolou seis acórdãos nessa linha de raciocínio (‘SAT–Seguro de Acidentes de Trabalho’, disponível na internet in Enciclopédia Jurídica Soibelman).

Juliana Junqueira Coelho e André Mendes Moreira se filiam a mesma corrente, dizendo que se há uma unidade individualizada até mesmo sem CNPJ, o entendimento tem validade (‘Algumas ilegalidades da contribuição para o SAT – Seguro de Acidentes do trabalho’, São Paulo Dialética, Revista RDDT nº 126, mar/2006. p.17/19)”.

A orientação doutrinária acima delineada já fez propagar seus efeitos na jurisprudência dos tribunais superiores, mormente o Superior Tribunal de Justiça, que já sedimentou seu entendimento a respeito do tema na Súmula 351, cujo verbete assim dispõe:

Súmula nº 351 do STJ

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada

pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Os ventos que sopram da Suprema Corte de Justiça já insuflam as bandeiras da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, que autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recurso e a desistência dos recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro, nos termos do Ato Declaratório nº 11/2011 declarado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120/2011 pelo Sr. Ministro de Estado de Fazenda.

ATO DECLARATÓRIO Nº 11 /2011

A PROCURADORA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2120 /2011, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 15/12/2011, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que discutam a aplicação da alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.”

Merece ser destacado que, nos termos do art. 62 do Regimento Interno do CARF, é vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, salvo nos casos de Ato Declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522/2002, como assim se apresenta o presente caso.

Regimento Interno do CARF

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; ou

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

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;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993; ou

c) parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 1993.

Deflui de todo o exposto que, apesar de a legislação previdenciária estatuir expressamente que a atividade predominante, para fins de enquadramento no grau de risco, deve ser sindicada no âmbito da empresa, a doutrina e a jurisprudência judicial e administrativa já se inclinam no sentido da apuração da atividade preponderante no seio do estabelecimento, tão somente, individualizado pelo seu CNPJ.

No caso em debate, a empresa alega a alíquota SAT aplicada para os estabelecimentos administrativos da empresa (CENU, CENESP, Barra Funda) deve corresponder a 1%, em razão de se enquadrarem no CNAE 82.99-7/99, correspondente ao grau de risco leve.

Acontece, entretanto, que a Autuada não fez acostar aos autos qualquer elemento de prova apto a demonstrar que as atividades desenvolvidas nos estabelecimentos CENU, CENESP, Barra Funda consubstanciam-se em atividades administrativas, tampouco que a atividade preponderante desenvolvida nesses estabelecimentos ou correspondam ao grau de risco leve, nem mesmo que o CNAE de tais estabelecimentos seja o 82.99-7/99.

Ao revés, o CNAE fiscal indicado nos autos é o 24.41-5/01 - Produção de alumínio e suas ligas em formas primárias – atividade cujo grau de risco de acidente do trabalho é considerado médio, correspondendo à alíquota SAT de 2%.

Merece ser destacado, entretanto, que o grau de risco de acidente de trabalho associado ao CNAE 82.99-7/99, a partir da competência setembro/2009, passou a ser considerado médio, sendo sua alíquota majorada para 2%, nos termos do Decreto nº 6.957, de 9 de setembro de 2009.

No curso da instrução processual, entretanto, a empresa trouxe à colação o Cartão CNPJ das filiais CNPJ nº 23.637.697/0005-35 e 23.637.697/0071-14, onde consta consignado o Código e a descrição da atividade econômica principal, *in casu*, CNAE 74.15-2-00 e 46.89-3-99, respectivamente, nos quais o risco de acidentes do trabalho é considerado leve, o que implica a incidência da alíquota de 1% para a contribuição destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho.

Por tais razões, neste específico particular, pugnamos pelo provimento parcial do Recurso Voluntário para que a contribuição a que se refere o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, exclusivamente em relação às filiais CNPJ nº 23.637.697/0005-35 e 23.637.697/0071-14, seja calculado mediante a aplicação da alíquota de 1%, em virtude de a atividade econômica principal desses estabelecimentos ser enquadrada no CNAE 74.15-2-00 e 46.89-3-99, respectivamente.

Quanto aos demais estabelecimentos, não logrando a Autuada apresentar os documentos necessários à individualização da atividade preponderante, e conseqüentemente, do grau de risco de cada estabelecimento individualmente considerado, não há como atender o pedido formulado pelo Recorrente.

Allegatio et non probatio, quasi non allegatio.

3.4. DO RELATÓRIO DE VÍNCULOS

Alega o Recorrente ser ilegal a inclusão dos diretores no Relatório de Vínculos.

Cumprido, de plano, esclarecer que a responsabilidade pelas obrigações decorrentes dos vertentes Autos de Infração é da empresa, e não dos seus representantes legais arrolados no relatório intitulado "RELAÇÃO DE VÍNCULOS", não integrando estes o polo passivo da autuação.

O anexo "Relação de Vínculos" possui apenas caráter informativo, prestando-se como mero subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional, caso haja a necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, após a preclusão do contencioso administrativo, nas estritas hipóteses em que vingue configurada a responsabilidade pessoal de terceiros pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos estatuídos no inciso III do art. 135 do CTN.

Tal entendimento encontra-se consolidado no Verbete da Súmula CARF nº 88, conforme se vos segue:

Súmula CARF nº 88:

A "Relação de Co-Responsáveis – CORESP", o "Relatório de Representantes Legais – RepLeg" e a "Relação de Vínculos – VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Nesse sentido, o art. 2º da Portaria PGFN nº 180, de 25 de fevereiro de 2010, dispõe que, a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações elencadas a seguir:

- I - excesso de poderes;
- II - infração à lei;
- III - infração ao contrato social ou estatuto;
- IV - dissolução irregular da pessoa jurídica.

Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios, com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários.

De acordo com a citada Portaria, para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional - entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.

Cumprido ressaltar, por relevante, que a atividade fiscal tem caráter plenamente vinculado, característica que impinge ao Auditor Fiscal a atenção aos procedimentos de fiscalização

fixados na legislação tributária. Nesse sentido, a Instrução Normativa SRP nº 3, de 14/07/2005, vigente por ocasião da lavratura da NFLD em tela, assim dispõe:

Instrução Normativa SRP nº 3, de 14 de julho de 2005

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;"

Avulta, portanto, que a atuação do auditor fiscal notificante, no que tange à constituição da Relação de Vínculos, não se encontra impregnada de qualquer discricionariedade nem, tampouco, ilegalidade. Ela decorre, pura e simplesmente, da natureza vinculada do seu atuar de ofício.

3.5. DA PRODUÇÃO ULTERIOR DE PROVAS

O Recorrente protesta pela produção de todas as provas admitidas em Direito.

A legislação tributária que rege o Processo Administrativo Fiscal aponta que o *forum* apropriado para a contradita aos termos do lançamento concentra-se na fase processual da impugnação, cujo oferecimento instaura a fase litigiosa do procedimento.

No âmbito do Ministério da Fazenda, a disciplina da matéria em relevo foi confiada ao Decreto nº 70.235/72, cujo art. 16 assinala, categoricamente, que o instrumento de bloqueio deve consignar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância, as razões e as provas que possuir. Mas não pára por aí: Impõe ao impugnante o ônus de instruir a peça de defesa com todas as provas documentais, sob pena de preclusão do direito de fazê-lo em momento futuro, ressalvadas, excepcionalmente, as hipóteses taxativamente arroladas em seu parágrafo primeiro.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

*III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o

endereço e a qualificação profissional do seu perito. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição. (Incluído pela Lei nº 11.196/2005)

§1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§2º É defeso ao impugnante, ou a seu representante legal, empregar expressões injuriosas nos escritos apresentados no processo, cabendo ao julgador, de ofício ou a requerimento do ofendido, mandar riscá-las. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§3º Quando o impugnante alegar direito municipal, estadual ou estrangeiro, provar-lhe-á o teor e a vigência, se assim o determinar o julgador. (Incluído pela Lei nº 8.748/93)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

§5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)

§6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância. (Incluído pela Lei nº 9.532/97)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532/97) (grifos nossos)

*Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748/93) (grifos nossos)*

Avulta, nesse panorama jurídico, que o Recorrente não tem que protestar pela produção de provas documentais no processo administrativo fiscal. Tem sim, por disposição legal, que produzir as provas de seu direito, de forma concentrada, já em sede de impugnação, colacionadas juntamente na peça de defesa, sob pena de preclusão.

Nos termos expressos da lei, a juntada de novos documentos no Processo Administrativo Fiscal depende de requerimento da parte interessada à autoridade julgadora do lançamento ou do recurso, mediante petição escrita na qual reste demonstrado, com fundamentos idôneos e comprovados, a impossibilidade de sua apresentação no momento próprio e oportuno, por motivo de força maior, ou que os documentos se refiram a fato ou a direito superveniente, ou ainda, que se destinem a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, pesando em desfavor do Recorrente o ônus da devida comprovação.

Diante de tal panorama, após o oferecimento da impugnação, a juntada de novos documentos há que ser requerida ao Órgão que irá apreciar e julgar o recurso eventualmente interposto, *in casu*, ao CARF, se se tratar de Recurso Voluntário, ou à CSRF, nas hipóteses de Recurso Especial, repousando aos ombros do Peticionante o encargo processual de demonstrar, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas 'a', 'b' e 'c' do parágrafo quarto do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nesse contexto, na hipótese de o Autuado não lograr comprovar efetivamente a ocorrência de qualquer das hipóteses autorizadoras previstas no aludido §4º do art. 16 do citado Decreto nº 70.235/72, a autorização de juntada de novas provas ou a apreciação de documentos juntados em fase posterior à impugnação representaria, por parte deste Colegiado, negativa de vigência à Legislação tributária, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

No que pertine ao pedido de que as decisões e notificações sejam enviadas ao Patrono da Causa, cumpre alertar que, na atual fase do procedimento, o art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 determina que as intimações sejam feitas por via postal ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo, ou por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante envio ao domicílio tributário do sujeito passivo ou por registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.

Por derradeiro, no que tange ao Auto de Infração de Obrigação Acessória por violação à obrigação contida no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212/91, tal matéria não está contida no presente Processo Administrativo Fiscal, e deverá ser discutida e julgada em seu processos próprio.

Da análise de tudo o quanto se considerou no presente julgado, pode-se asselar categoricamente que a decisão de primeira instância não demanda, alfim, qualquer reparo.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que a contribuição a que se refere o inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, exclusivamente em relação às filiais CNPJ nº 23.637.697/0005-35 e 23.637.697/0071-14, seja calculado mediante a aplicação da alíquota de 1%, em virtude de a atividade econômica principal desses estabelecimentos ser enquadrada no CNAE 74.15-2-00 e 46.89-3-99, respectivamente.

É como voto.

Processo nº 13656.720604/2013-36
Acórdão n.º **2302-003.290**

S2-C3T2
Fl. 1.380

Arlindo da Costa e Silva, Relator.

CÓPIA