



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

**Processo n°** 15504.000487/2007-10  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.071 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de fevereiro de 2018  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** SAMARCO MINERAÇÃO S/A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2006

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PRAZO PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TRIBUTO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL .

O artigo 173 do Código Tributário Nacional, determina regra geral para contagem do prazo dentro do qual é permitido ao Fisco a constituição de seus créditos, por meio do lançamento. Aplica-se a regra geral de contagem do prazo decadencial, constante do inciso I do mencionado artigo, para lançamentos decorrentes do descumprimento de obrigação acessória.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DESVINCULAÇÃO DA REMUNERAÇÃO. CUMPRIMENTOS DOS REQUISITOS LEGAIS APLICÁVEIS. NECESSIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição quando observados os requisitos constantes da lei de regência do instituto. O descumprimento de qualquer dos ditames da norma legal afasta seu caráter isentivo, restabelecendo a incidência tributária sobre os valores pagos aos segurados. Inteligência do artigo 176 do CTN.

PAGAMENTO DE VALORES COMO PREMIAÇÃO POR IDÉIAS DOS SEGURADOS APROVADAS PELA EMPRESA. AUSÊNCIA DE CARÁTER REMUNERATÓRIO DA VERBA.

Não integra o salário de contribuição os valores pagos, pela empresa aos segurados, por idéias consideradas boas e úteis relativas ao meio ambiente, processos industriais e de trabalho, desperdício de matérias e/ou matérias primas, em razão da ausência de caráter contraprestacional, de tempo à disposição ou por não se referir aos casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho, não integrando, portanto, as parcelas remuneratórias percebidas pelos segurados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 23/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

## **Relatório**

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 7ª Turma da DRJ Belo Horizonte/MG que manteve, integralmente, o lançamento tributário relativo ao auto de infração por descumprimento do dever informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém o Debcad 37.126.499-5 (fls. 3 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 736.266,81, em valores consolidados em outubro de 2007. Na mesma ação fiscal foram constituídos os créditos tributários cujos números de Debcad se encontram mencionados no Termo de Encerramento da Ação Fiscal, TEAF (fls. 24)

A ciência pessoal do AI, que contém o lançamento referente ao período de janeiro de 1997 a dezembro de 2006, ocorreu em 6 de novembro de 2007, conforme se verifica às folhas 03.

Em 04 de dezembro de 2007, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.367). Em 13 de maio de 2008, a 7ª Turma da DRJ de Belo Horizonte, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 02-17.752 (fls. 450), de forma unânime, julgou parcialmente procedente a defesa administrativa apresentada.

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 452):

*De acordo com o descrito às fls. 01 e no Relatório Fiscal da Aplicação da Multa, foi aplicada a penalidade no valor. R\$ 736.266,81 ..(setecentos e trinta e seis mil, duzentos e sessenta e seis reais e oitenta e um centavos), nos termos dos artigos 32, § 5º da Lei nº 8.212 de 1991, combinado com os artigos 284, inciso II, e 373 do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048 de 1999 e Portaria NIPS nº 142, publicada no DOU de 12 de abril de 2007*

*O Auto de Infração foi lavrado em 31/10/2007, tendo a autuada dele tomado conhecimento em 06/11/2007, conforme assinatura aposta, às fls. 01.*

*A ação fiscal foi comandada pelo Mandado de Procedimento Fiscal 00411472.1 ,00 e complementares de fls. 07/09, para o período de apuração janeiro de 1997 a dezembro de 2000. A documentação foi solicitada através dos Termo de início da Ação Fiscal -- TIAF e do Teimo de Intimação para Apresentação de Documentos – TIAD as fls.:10/12.*

*O contribuinte leve ciência pessoal do Auto de Infração em 06/11/2007, conforme assinatura aposta no documento de folha 1,e, conforme informação prestada às folhas 114, apresentou impugnação tempestiva em 04/12/20(17, peça processual juntada aos autos sob fls. de nºs 362 a 442.*

*Em suas alegações, o impugnante aduz, o argumentos a seguir, relatados em síntese:*

*- faz um breve relato dos fatos que ensejaram a lavratura do presente Auto de Infração, diz que a autuação fiscal foi recebida em 06 de novembro de 2007, e sendo o prazo de defesa de 30 dias contados a partir do primeiro dia útil seguinte ao recebimento, e que protocolada na presente data (04 de dezembro de 2007), e, portanto, tempestiva a impugnação;*

*- que operou-se os efeitos da decadência com relação às multas, cujos supostos fatos geradores ocorreram até dezembro de 2001, sob o fundamento de que o prazo decadencial das contribuições sociais e das multas somente pode ser aquele previsto no Código Tributário Nacional, (artigo 173, inciso 1) lei materialmente complementar, o que afasta a incidência do prazo decadencial previsto na Lei nº 8.212. de 1991.(transcreve o artigo 146 da CF/88 e entendimento do Superior Tribunal de Justiça;*

*No Mérito, alega que inexistiu fato gerador a ensejar a cobrança de contribuições sociais, não há que se falar que a impugnante deixou de arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço mediante desconto das remunerações, pois os valores que deixaram de ser arrecadadas não integram o salário de contribuição e conseqüentemente não constituem fato gerador da exação, conforme adiante se mostrará*

*(...)"*

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 11 de agosto de 2008 (AR fls 476), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.479) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação, a saber:

- ocorrência de decadência;

- a CF expressamente desvincula a PLR da remuneração, o que segundo jurisprudência que colaciona, garante a autoaplicabilidade do direito constitucional;
- com o advento da MP794/94 - vigente à época dos fatos - mais ainda acertada a posição da recorrente, posto que explicita a desvinculação entre a remuneração e a PLR.
- que o STF já decidiu que a participação dos sindicatos é imprescindível em qualquer negociação coletiva, o que inviabiliza a exigência fiscal de constituição de comissão de empregados para negociar a participação nos lucros;
- que a estipulação de parâmetros para a percepção da PLR é fruto da autonomia da partes, segundo a MP 794/94, posto que sua redação denota um rol exemplificativo de formas de fixação;
- que os pagamentos foram realizados nos termos determinados no acordo coletivo firmado, sendo certo que a empresa tem acompanhamento mensal dos resultados;
- que o pagamento mensal dos altos empregados decorre de expressa previsão do acordo coletivo firmado;
- que o pagamento após o encerramento do exercício foi determinado pelo acordo coletivo;
- que os valores pagos a título de premio Idéias não integra a remuneração posto que são eventuais e desvinculados do serviço prestado pelo empregado;
- os valores pagos a título de Prêmio Idéia não decorrem de condições objetivas preestabelecidas, podendo o empregado apresentar a idéia e não ver o reconhecimento;
- que as idéias não necessariamente se vinculam a produtividade do empregado o que, segundo a doutrina e jurisprudência trabalhistas, afasta o caráter remuneratório da verba;
- desproporcionalidade das multas e juros aplicadas.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

## Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade. Passo a apreciá-lo na ordem de suas alegações.

### **DECADÊNCIA**

Alega o Recorrente a decadência do direito do Fisco a constituição do crédito tributário (fls. 481).

*"Porém, como passa-se a demonstrar, ao contrário do disposto na r. decisão recorrida, operou-se os efeitos da decadência com relação às multas referentes ao período anterior a dezembro de 2001, razão pela qual merece reforma a r. decisão recorrida.*

*Conforme já relatado, através do presente procedimento fiscal pretende-se cobrar multa da recorrente, por ter a mesma apresentado o documento previsto na Lei nº 8.212/91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3º com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições sociais supostamente devidas referentes ao período de janeiro de 1997 a dezembro de 2006.*

*Ocorre que, considerando que a notificação do lançamento ocorreu no dia 06 de novembro de 2007, operou-se os efeitos da decadência com relação às contribuições sociais, cujos supostos fatos geradores ocorreram antes de dezembro de 2001, pelas razões a seguir expostas.*

(...)

*Desta forma, o prazo decadencial das contribuições sociais e das multas a elas relacionadas somente pode ser aquele previsto no Código Tributário Nacional, lei materialmente complementar, o que a afasta a incidência do prazo decadencial decenal contido na Lei IV 8,212/91, conforme disposição contida na Súmula Vinculante 8, do STF.*

*Assim, tratando-se de multas lançadas de ofício pela autoridade administrativa, a regra aplicável é aquela do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele, em que o lançamento podei ia fel sido efetuado.*

*Considerando que a notificação do lançamento ocorreu no dia 06 de novembro de 2007, resulta claro que operou-se a decadência das multas, cujos supostos fatos geradores ocorreram até dezembro de 2001."*

Assiste razão ao Recorrente.

Houve decadência de parte dos valores lançados. Vejamos.

Pacífico hoje na doutrina tributária que os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, assim entendidos aqueles em que a Lei determina a antecipação do pagamento

pelo sujeito passivo, se submetem à contagem do prazo decadencial pela regra contida no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Nacional Tributário, CTN.

Porém, mister ressaltar, com tintas fortes, que a regra geral para contagem do prazo decadencial é aquela esculpida no artigo 173 do CTN que determina que o prazo de cinco anos para que o Fisco proceda a constituição do crédito por meio do lançamento é contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído.

A regra excepcional, como dito, se aplica somente aos tributos nos quais a Lei determina a antecipação do pagamento, chamados de tributos sujeitos ao auto lançamento ou lançamento por homologação, que como cediço, são a maioria dos tributos existentes em nosso ordenamento jurídico hodiernamente.

Logo, tal forma de contagem do prazo decadencial não se aplica no caso de descumprimento de obrigação acessória, o que ocorre no lançamento que se analisa, posto que decorrente do descumprimento do Recorrente do dever de reter e recolher as contribuições devidas pelos segurado a seu serviço.

Em conclusão, aplica-se a regra geral constante do artigo 173, inciso I, nos casos de descumprimento de obrigações acessórias.

Logo, tendo o lançamento se aperfeiçoado com a ciência do sujeito passivo em 06 de novembro de 2007, e considerando-se as disposições do inciso I do artigo 173 do *Códex Tributário*, verifica-se a decadência dos créditos tributário lançados anteriormente a novembro de 2001, inclusive.

Não obstante o exposto, verifico no Relatório Fiscal (folhas 29), que a autuação, aqui discutida, decorre do descumprimento do dever de informar em GFIP todos os fatos geradores de contribuição previdenciária.

Porém, como se verá abaixo, somente os valores pagos a título de PLR integram o salário de contribuição e, como mencionado no Anexo I do relatório fiscal, (fls. 32 a 129), tais valores foram pagos no período compreendido entre 01/1999 e 11/2000, lapso temporal que - como demonstrado - integra o período coberto pela decadência apontada.

#### **VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLR**

Constam do recurso voluntário, os seguintes argumentos sobre o pagamento dos valores a título de PLR e por via de consequência, sobre a inclusão de tais valores no salário de contribuição do segurado com a necessária obrigação do empregador de reter e recolher a contribuição devida pelos segurados sobre a remuneração percebida. Tais argumentos são construídos a partir de uma visão panorâmica da legislação e jurisprudência, sendo combatido posteriormente pontos específicos da legislação. Vejamos os pontos principais da argumentação ( fls. 486):

*"O Colendo Superior Tribunal de Justiça, acolhendo o entendimento esposado pela doutrina majoritária, vem entendendo que o dispositivo constitucional suscitado, na parte em que determina que a participação nos lucros ou resultados é desvinculado da remuneração, é auto-aplicável, conforme julgado transcrito a seguir:*

*'RECURSO ESPECIAL. ALÍNEA 'A' :TRIBUTÁRIO SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. VERBAS PERCEBIDAS PELOS EMPREGADOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, NÃO INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO, PREVIDENCIÁRIA, ARTIGO 7', INCISO XI, DA CONS77TI:71VÁO FEDERAL NORMA DE EFICÁCIA CONTIDA, APENAS EM PARTE A RT 28 § 9º, LETRA 'I ', DA LEI N 8 212/91, RECURSO NÃO CONHECIDO.*

*A questão merece ser apreciada no âmbito exclusivamente infraconstitucional, notadamente à luz do art. 28, § 9º, leira 'j', da Lei n. 8., 212/91, com observância do inciso X/ do artigo 7º da Carta Magna, Deve prevalecer o entendimento segundo o qual a análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes. A competência somente seria deslocado para a Máxima Corte se a v. decisão recorrida tivesse julgado o feito único e exclusivamente sob o prisma constitucional, o que se não verifica na espécie.*

***A letra fria desse dispositivo da Carta Maior embora não totalmente auto-aplicável ou de eficácia contida, é plenamente: eficaz num ponto, mesmo antes da Medida Provisória n. 794/94, de 29 de dezembro de 1994, ou seja, no que diz respeito à desvinculação entre participação nos lucros e remuneração do trabalhador.***

*Recurso não conhecido." (Resp nº 283.512, Rei, Min. Franciulli Netto, D.1 de .31-03-2003, p. 190)."*

*No mesmo sentido o Resp nº 381.246-RS, DJ de 23-6-2003, p. 312 e Resp 438.712-RS, D,r, de 12-5-2003, p. 284, ambos de relatoria do mesmo Min. Franciulli Netto, Os Tribunais Regionais Federais em diversos julgados também adota! aro o mesmo entendimento, conforme ementas abaixo transcritas:*

*(...)*

*Constata-se da jurisprudência supra citada que diversos Tribunais pátrios, em relação à desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração, sustentam a auto-aplicabilidade*

*Desta forma, resta demonstrado que, mesmo antes da regulamentação feita pela Medida Provisória nº 794/94, a maioria da jurisprudência de nossos Tribunais já entendia pela auto-aplicabilidade do dispositivo constitucional quanto à desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração.*

*No entanto, como o período da presente autuação fiscal é posterior à regulamentação feita pela Medida Provisória o' 794/94, ainda que se acolha o entendimento da r. decisão agravada de que o dispositivo constitucional suscitado não é auto-aplicável, o que se admite somente para fins de argumentação, em razão da referida MP, dúvida não resta*

*quanto à eficácia plena da determinação constitucional que determina a desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração percebida pelos empregados.*

*Destarte, é o próprio texto constitucional que exclui, de forma expressa, a natureza remuneratória das participações dos empregados nos lucros, ou resultados auferidos pela empresa.*

(...)

***Assentados tais pressupostos, passa-se a combater um a um. todos os argumentos expostos na r. decisão recorrida que, de forma equivocada, data máxima vênua levaram à manutenção do crédito tributário exigido pela Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) nº 37.126.502-9.***

***a) Da instituição da participação por acordo coletivo:***

*As Medidas Provisórias, a exceção da primeira, não previam a possibilidade de fixação da participação nos lucros por meio de acordo coletivo.*

*Destarte, baseada nessa questão a fiscalização entendeu que o fato da empresa não pagar a participação nos lucros com base em convenção rumada por meio de urna comissão de empregados, seria contrário ao diploma normativo regente da matéria.*

*Ocorre que, o Supremo Tribunal Federal entendeu, liminarmente, que a disposição do art. 2º, § 1º das MP's era inconstitucional, por violar o art. 8º, VI da Carta Federai., que determina a imprescindibilidade dos sindicatos nas negociações coletivas. O acórdão da medida cautelar leva a seguinte ementa:*

(...)

*Constata-se que, o Supremo Tribunal Federal, em decisão com eficácia erga omnes, entendeu que os acordos de participação nos lucros não poderiam ser pactuados por comissão interna.*

*Portanto, a recorrente não poderia ter feito os acordos de participação nos lucros os através de comissão interna sem que incorresse em inconstitucionalidade e desrespeitasse a autoridade da decisão do Augusto Pretório. Vinculada que estava pela decisão da Corte Constitucional, a única solução que restou à recorrente foi fazer o acordo coletivo, Desse modo, não há como prevalecer a autuação, uma vez que a empresa respeitou a Constituição, as Leis e as decisões da Corte Suprema da República.*

*In casu, a recorrente, ao pactuar a participação nos lucros através de acordo coletivo estava agindo no estrito cumprimento de dever legal. Em direito penal, o estrito cumprimento de dever legal é causa de excludente • ilicitude do fato típico , sendo que o mesmo, por analogia, deve se dar no direito tributário. Nas palavras de Fernando Galvão:*

(...)

*As regras trabalhistas devem ser interpretadas favoravelmente ao empregado, nos termos do princípio da proteção. Segundo Mauricio Godinho Delgado o princípio da proteção "seria inspirador amplo de todo o complexo de regras, princípios e institutos que compõem esse ramo jurídico especializado. Desse modo, a interpretação da regra do art. 2º das diversas MP's que regulam a matéria é no sentido de que a participação pode ser feita por acordo coletivo..*

***Não existe qualquer argumento legal para não se aceitar a pactuação na participação nos lucros por acordo coletivo. Com efeito, se esse instrumento se presta a regular as relações de emprego de uma forma ampla, não há porque excluir do seu âmbito de normatividade a regulação da participação nos lucros.. Se o acordo coletivo pode suprimir vantagens trabalhistas, não existe motivo para lhe negar a possibilidade de instituí-las. Quem pode o mais, pode o menos***

*Ressalte-se que o Tribunal Superior do Trabalho já decidiu diversas vezes tal como ora esposado, como no julgamento do Recurso de Revista nº 523.781, publicado no .Diário da Justiça de 06 de dezembro de 2002, entendendo que acordo coletivo, vigente entre setembro de 1996 a setembro de 1997, portanto anterior à Lei 10.101/00, é instrumento hábil para fixação de regras para a participação de lucros. No mesmo sentido, ainda cita-se o RR. 792217 -- 4ª T. — Rel. Min. Antônio José de Barros Levenhagen I 12,12.2003.*

*A doutrina não discrepa do entendimento jurisprudencial, Sérgio Pinto Martins, escrevendo sob a égide da Medida Provisória nº 1.619/97, entendia que: ".4 participação nos lucros pode ser decorrente de lei, do contrato de trabalho, do regulamento de empresa, de acordos ou convenções coletivas ou outras determinações da empresa.'*

*(...)*

***b) Da não estipulação de critérios para participação dos empregados nos lucros:***

*Conforme se depreende da r. decisão recorrida, a autoridade administrativa entende que para que o acordo de distribuição de lucros seja válido é necessário que ele estabeleça critérios como "índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa" ou que ele determine a criação de "programas de metas, resultados e prazos, pactuadas previamente"*

*Cumprir dizer que inexistente na lei tal determinação. Em clara violação ao art. 5º, II e 37, caput da CF/88, a fiscalização transformou uma norma exemplificativa em cogente Conforme se depreende do art. §1º da Lei 10,101/00, que é o mesmo desde a primeira MP, o acordo que determina a forma de pagamento das participações no lucro devesse ter regras claras, "podendo ser considerados, entre outros" os critérios que a fiscalização entende cogentes..*

*O que se depreende do §1º do art. 2º é que no acordo de participação nos lucros deverão constar regras claras referentes "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". A forma como tal dispositivo será cumprido, a lei deixa à autonomia das partes, sendo absolutamente certo que os critérios dos incisos I e II são meramente exemplificativos.*

(...)

***c) Pagamento das parcelas após o exercício a que se refram:***

*Tal argumento também é desprovido de razoabilidade, pois tal como demonstrado, a empresa efetuou o pagamento das participações FIOS lucros, nos termos do que ficou determinado no acordo coletivo, Certo que a empresa tem acompanhamento mensal de resultados, base sobre as quais determina as participações dos altos empregados, que por ocuparem a peculiar situação de comando na empresa, recebem sua parte mensalmente, Ressalte-se que não existiria, a princípio, óbice para que os empregados, de urna maneira geral, recebessem segundo a mesma forma, contudo, o acordo coletivo que rege a matéria, negociado livremente entre a recorrente e os sindicatos de seus trabalhadores, determina de forma diferente.*

*Dessa forma, a participação nos lucros é paga a esses empregados após o fechamento do exercício, porque assim determinam as regras do acordo coletivo pertinente. Não existe motivo para que se entenda essa forma de pagamento inválida. Mesmo porque não existe, em qualquer lugar do Direito Pátrio, norma que determine que a participação nos lucros deva ser paga no mesmo exercício de sua apuração ou que todos os empregados devem receber a participação segundo os mesmos critérios, In casu a Administração, data maxima venia não está cumprindo fielmente a lei, mas a criando.*

(...)

***d). Do pagamento de participação nos lucros segundo critérios próprios:***

*Do procedimento fiscal, depreende-se ainda que, no entendimento da i. fiscalização, apesar dos acordos coletivos, a recorrente teria pago participação dos lucros segundo critérios próprios a alguns empregados, dando a entender que a empresa desrespeita os acordos celebrados, pagando as participações nos lucros de forma diferente do que acordado.*

*Data maxima venia, não é absolutamente disso que se trata. O que ocorre é que certos empregados, como o Diretor Presidente citado pela NFLD, recebem segundo critérios que lhes são próprios, não havendo motivo, de qualquer ordem, que invalide tal procedimento, mesmo porque albergado pela LSA.*

*O que ocorre é que em frontal violação ao caput do art. 37, aos princípios da legalidade e da moralidade administrativa, a i. fiscalização criou uma regra jurídica, que inexiste em qualquer*

*parte da legislação brasileira, segundo a qual todos os empregados da empresa devem receber segundo critérios semelhantes.*

*O argumento da fiscalização, ora atacado, é inaceitável. "Não é possível que se aplique (não apenas quanto à participação nos lucros, como sobre qualquer prisma) o mesmo critério para trabalhadores operacionais e para o Diretor da empresa. Existe urna disparidade tão grande entre essas pessoas, de responsabilidade, envolvimento no negócio, etc., que é absurdo que se diga que a • empresa violou o Direito Pátrio por pagar, segundo critérios distintos, OS trabalhadores operacionais e o Diretor Presidente."*

Recordemos a imputação fiscal que tratou do tema no processo que contém o crédito Debcad 37.126.504-5 (fls. 150 do processo 15504.000490/2007-25):

*"2:1 - Remunerações pagas a segurados empregados a título de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS — PLR*

*2 1.1- **Foram solicitados da empresa, através de TIAD — Termo de Intimação para Apresentação de Documentos específico datado de 25/09/2007, os acordos específicos de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) A empresa apresentou apenas os Acordos Coletivos de Trabalho da categoria onde constam, entre outras, cláusula relativa ao pagamento de PLR. Em função destes acordos, e não dos específicos para o pagamento da PLR com todas as exigências legais, a empresa fez os pagamentos a seus empregados A seguir, citamos cláusulas referentes ao pagamento do PLR previstas em alguns dos acordos coletivos de trabalho firmados com os diversos Sindicatos:***

*2 1 11 — Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico e Eletrônico no Estado do Espírito Santo*

*ACORDO COLETIVO*

*Assinado em 28/08/2000*

*Vigência: 01/08/2000 a 31/07/2001*

*Pagamento: 31/08/2000*

*(...)*

*2 1 2- Os valores pagos pela empresa a título de PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, no período de 02/1997 a 11/2000, integram o salário-de-contribuição, de acordo com o art 28, inciso I, e § 9º da Lei n.º 8212191, a seguir reproduzidos:*

*(...)*

**2 1 3- Pelos dispositivos transcritos acima, a participação nos lucros ou resultados da empresa somente é excluída do salário-de-contribuição quando concedida nos termos de lei específica. A partir de 29/12/94, em face da Medida Provisória .794/94 e das suas reedições é que o § 9º do art 28 da Lei n º 8 212/91 passou a ter eficácia plena.**

Os artigos 1º e 2º da citada Medida Provisória e reedições dispõem:

. "Art 1'. Esta Medida Provisória 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 Federal

Art 2' Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados

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

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

(grifamos)

**2 1 4- A intitulada PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR) foi paga no período citado em desacordo com os artigos transcritos acima, como se pode observar pela análise das cláusulas do "ARTIGO SÉTIMO, INCISO XI DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL" dos acordos coletivos mencionados no item 2 1 1 devido a:**

**- A empresa não convencionou com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados**

**- Em nenhum dos acordos mencionados no item 2 1 1 deste Relatório Fiscal foram estipulados critérios quanto à fixação de "índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa", tampouco houve o estabelecimento de "programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente", tendo a empresa, para fins de pagamento da PER, se utilizado dos resultados já atingidos no exercício anterior;**

**- Os pagamentos das parcelas da "participação nos lucros ou resultados" foram efetuados quase sempre no mês da celebração dos acordos e após o encerramento do exercício a que se referiam;**

- *Verificamos que, apesar dos acordos coletivos fixarem um valor para o pagamento da PER (geralmente 120% a 130% do valor do salário nominal acrescido de valor variável de R\$500,00 a R\$ 700,00) a empresa efetuou o pagamento da PLR de acordo com "critérios próprios" A título de exemplo citamos o pagamento da PER do segurado empregado Registro nº 549609 José Luciano Duarte Penido (Diretor Presidente), que apesar de possuir salário nominal em torno de R\$23 000,00 no ano de 2000, recebeu em 03/1997 (R\$83 710,40), em 06/1998 (R\$93 931,15), em 03/1999 (R\$61 599,30), em 08/1999 (R\$32 236,80), em 04/2000 (R\$149.776,48) e 08/2000 (R\$38 412,27) valores estes bem acima do estipulado nos acordos coletivos 2 1 5- Pelos fatos explicitados no item anterior, constata-se que os pagamentos efetuados pela empresa a título de Participação nos Lucros ou Resultados não observaram a legislação específica Dessa forma o referido pagamento constitui em parcela salarial integrante do salário-de-contribuição, consoante art 37, § 10 do Regulamento da Organização e do Custeio da Seguridade Social, aprovado pelo Decreto 356/91, com alterações do Decreto nº 612/92, reproduzido a seguir:*

(...)

A leitura dos excertos acima demonstra os pontos de divergência a serem aplainados. Se os valores pagos a título de PLR cumpriram os requisitos legais no tocante ao: *i)* instrumento de formalização dos programas de participação nos lucros; *ii)* a existência de metas predeterminadas que ensejassem o pagamento dos valores a título de PLR. E mais, adequação dos pagamentos realizados às metas estipuladas quanto: *iii)* ao momento desse pagamento; e *iv)* valores estipulados.

Analisemos. Antes porém mister algumas considerações.

Vejamos a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias* 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentin, 2011. p. 483.), entendem que:

*“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise”* (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. *Curso de Direito do Trabalho Aplicado*, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*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;***

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

***PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.***

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.***

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.*

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a MP 794, de 29/11/1994, transformada na MP 1.982, e posteriormente na Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“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”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter

remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea 'j' do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de "*participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica*"

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (*Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"*

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção "*introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta*" (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser

obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “**quando paga ou creditada de acordo com lei específica**” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade**, ou seja impedir a exação, **a exigência constante de seu antecedente lógico** – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)*

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à norma legal que disciplina tal matéria, seja a MP 794 ou a Lei nº 10.101, de 2000, que dispõem sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos legais para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Da disposição legal hoje vigente, podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) **o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais

obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos, os requisitos legais vigentes, que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da legislação de regência.

Votemos ao caso concreto, após a necessária digressão.

Vigia, no período da atuação a MP 794/94, que continha a seguinte redação:

*Art. 1º Esta medida provisória 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 Federal.*

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

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

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

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

*§ 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 medida provisória, 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.*

*§ 3º A periodicidade semestral mínima referida no parágrafo anterior poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de*

dezembro de 1995, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias ou previdenciárias.

§ 4º 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 recolhimento do imposto.

(destaquei)

Tal medida provisória foi reeditada pela MP 860/1995, que assim se pronunciava:

**O PRESIDENTE DA REPÚBLICA**, no uso da atribuição que lhe confere o art. 62 da Constituição Federal, adota a seguinte medida provisória, com força de lei:

Art. 1º Esta medida provisória 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 dos arts. 7º, inciso XI, da Constituição Federal.

Art. 2º Toda empresa deverá convencionar com seus empregados, por meio de comissão por eles escolhida, a forma de participação daqueles em seus lucros ou resultados.

§ 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:

a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e

b) 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 ou previdenciário, 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 medida provisória, 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.

§ 3º A periodicidade semestral mínima referida no parágrafo anterior poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 1995, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias ou previdenciárias.

§ 4º 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."

(negritei)

Com o advento da Lei nº 10.101/00, assim, textualmente, dispõe a legislação hoje de regência:

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

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

...

*Art. 3º ...*

(...)

**§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano**

*civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.  
(grifamos)*

A leitura da legislação aplicável nos demonstra a estabilidade de alguns requisitos e a ligeira alteração de outros. Observo, com clareza, que a forma da necessária e sempre presente exigência de negociação entre as partes oscilou entre as diversas normas legais, da exigência da negociação por instrumento coletivo, para a determinação da negociação por meio de comissão constituída especificamente para esse fim e chegando, posso dizer se assentando, na autodeterminação das partes entre um dos dois modelos e até mais, entre a utilização dos dois modelos, como hodiernamente se entende, quando se aceita que uma empresa firme mais de um programa de PLR com os segurados a seu serviço.

Ora, por se tratar de uma legislação específica, claudicante ao longo do tempo no que toca a forma de negociação, se por instrumento coletivo ou se por comissão específica, forçoso reconhecer - como faz a doutrina e a jurisprudências citadas no apelo - que, havendo instrumento que comprove a existência de negociação entre as partes, há respeito às exigências legais existentes sobre esse ponto específico.

Logo, necessário firmar que, no caso concreto, sendo o programa de PLR ajustado por meio de instrumentos coletivos firmados com os sindicatos representativos das categorias profissionais dos trabalhadores da empresa, consoante se verifica às folhas 150 a 152 do relatório fiscal, houve cumprimento de tal requisito constante da legislação isentiva.

Porém, a mesma razão não assiste ao recorrente quanto à determinação de metas. Não existem metas ajustadas nos instrumentos firmados entre a Recorrente e o Sindicato dos Trabalhadores das Indústrias Metalúrgicas, Mecânicas e de Material Elétrico no Estado do Espírito Santo; do Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Extração de Ferro e Metais Básicos de Mariana, e do Sindicato dos Trabalhadores na Indústria de Extração de Ferro e Metais Básicos de Belo Horizonte, Nova Lima, Sabará e Santa Luzia anexados às folhas 690 a 711 do mencionado processo 15504.000490/2007-25.

Mister ressaltar que tal ponto não é refutado pelo Recorrente, que defende que a existência de metas é somente um dos critérios, restando à autonomia das partes a definição das regras claras referentes à "*fixação dos direitos substantivos da participação*". Vejamos a reprodução de seus argumentos, com o perdão da repetição (fls. 496):

*O que se depreende do §1º do art. 2º é que no acordo de participação nos lucros deverão constar regras claras referentes "à Nação 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". A forma como tal dispositivo será entupido, a lei deixa à autonomia das partes, sendo absolutamente certo que os critérios dos incisos I e II são meramente exemplificativos.*

*Sérgio Pinto Martins entende que:*

*"O próprio inciso II (no caso das !til' • alínea 19) do § 1º do art. 2º menciona programa de metas, resultadas e prazos, que deveriam ser pactuados previamente, como um dos critérios de distribuição a serem previstos nos sistemas de negociação*

*Outras critérios., porém, podem ser utilizados, pois o ,§ 1º do art. 2º, usa a expressão 'entre outros denotando ser exemplificativa a enumeração que faz, e não taxativa (MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho**. 16ª Ed., São Paulo: Ed. Atlas, 2002. p, 262)*

*Os acordos coletivos trazidos à colação pela fiscalização estão plenamente de acordo com a referida regra legal, uma vez que eles fixam os direitos substantivos dos empregados (recebimento de um percentual do salário, mais uma parcela fixa), as regras adjetivas (que estabelecem quando as verbas serão pagas), periodicidade da distribuição (uma vez por exercício social), período de vigência (o período de vigência do acordo coletivo, via de regra, um ano) e prazo para revisão do acordo (quando da negociação do próximo acordo coletivo).*

*Dessa forma, estando fixados todos os parâmetros os não há porque se exigir os critérios colocados na lei como exemplo para determinar a participação, dado que, em sede de negociação coletiva, outros foram adotados, que atendem perfeitamente ao comando legal."*

Não se pode concordar com tais argumentos no caso concreto. Ainda que se entendesse como o Recorrente - o que se alega somente por amor ao debate - qual seria o parâmetro adotado? O que, qual condição, qual resultado ou meta, deveria atingir o empregado para fazer jus à participação.

Não esqueçamos que - como dito acima - os valores percebidos a título de PLR se ajustam, em tudo e por tudo, aos bônus ajustados, assim entendidos os valores pagos quando o empregado cumpre uma meta pactuado com o empregador.

Logo, a inexistência de prévio ajuste sobre o desempenho ou tarefa a ser realizada pelos empregadores ofende a lei isentiva que rege o pagamento de participação nos lucros ou resultados. Essa é a determinação observada no texto legal vigente à época dos fatos:

*MP 794/94:*

*Art. 2º; .....*

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

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

*(destaques nossos)*

Não há definição de regras claras e objetivas. Aliás, dos instrumentos acostados às folhas 690 a 711, não determinação de nenhuma regra, nenhum ajuste.

Como explicitado acima, para que se goze do manto isentivo posto pela lei vigente sobre o tema, necessário que se cumpra as determinações constantes de tal diploma legal. O descumprimento de somente um dos requisitos para o gozo da isenção, afasta a norma tributária benéfica, atraindo *'in totum'* a incidência tributária legalmente prevista.

Esse é a inteligência do Código Tributário Nacional sobre o tema. Recordemos suas disposições:

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

Logo, despidendo analisar as demais questões recursais no tocante às verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados.

Existente o dever de informar, em GFIP, os valores das verbas pagas a título de PLR.

Porém, como dito acima, os valores relativos a PLR foram pagos no período compreendido entre 01/1999 e 11/2000, consoante se comprova pelo Anexo I do Relatório Fiscal (fls 32 a 129). Tal lapso temporal integra - como demonstrado - o período coberto pela decadência apontada, o que enseja a extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 173, I, do CTN, aplicável às obrigações acessórias.

Recurso voluntário provido nessa parte.

#### **VALORES PAGOS A EMPREGADOS A TÍTULO DE PRÊMIO IDÉIAS**

Sobre o tema, assim se insurge o Recorrente (fls. 503):

*"Ocorre que não há como prevalecer a pretensão Fiscal também quanto a este ponto, merecendo reforma a r. decisão 'ocorrida."*

*O Campo de Idéias é um programa de estímulo, reconhecimento e recompensa às idéias dos empregados da I ocorrente. Também podem participai.. do programa Os estagiários e os empregados das empresas contratadas.*

*É considerada "idéia" qualquer mudança que traga benefício à organização e seja implementável, incluindo reaproveitamento de idéias entre processos Ou de Outras empresas, Após a produção da idéia, esta é cadastrada em um sistema informatizado que faz o gerenciamento de todo o processo do Campo de Idéias., Na seqüência, elas serão avaliadas e classificadas.,*

*Todas as idéias são avaliadas e classificadas pelo chefe imediato, tratando-se de idéias simples e pelo superior do chefe imediato, no caso de idéias complexas.*

*É realizado um evento anual denominado "Evento Anual Campo de Idéias", através do qual são reconhecidas e recompensadas as melhores ideias implementadas no ano anterior nas duas unidades da recorrente em Germano c Ubu.*

*Pelas características do programa acima descritas e pela forma como é feito o pagamento do prêmio pelas melhores ideias, constata-se que, em hipótese alguma, tais valores podem ser considerados como parcela integrante do salário-de-contribuição, assim como quer fazer crer a autoridade administrativa."*

Sobre o ponto, a Autoridade Fiscal assim se manifestou em seu relatório (fls. 155 do processo 15504.000490/2007-25):

*2.2 - Remunerações pagas a segurados empregados a título de PRÊMIO IDÉIAS.*

*21 1- Mencionados pagamentos, foram efetuados pela empresa e constatados pela auditoria fiscal, através das folhas de pagamento durante o período 12/1999 a 12/2006 (cód Rubrica 1926), e, através de lançamentos contábeis a título de Prêmio Idéias nas contas 912001 — Adiantamento S/Folha (período de 12/1999 a 12/2003) e 50414003 — Campo Idéias/Marcas e Patentes (período de 01/2004 a 12/2006)*

*2 2 2- A empresa dispõe de um programa de estímulo, reconhecimento e recompensa às contribuições (idéias), denominado "Campo de Idéias" De acordo com norma do programa, apresentado pela empresa à auditoria fiscal, pode participar do programa Campo de Idéias, todos os empregados da Samarco, seus estagiários e empregados de contratadas O programa Campo de Idéias define idéia, como qualquer mudança que traga benefícios à organização e seja implementável, incluindo o reaproveitamento de idéias entre processos ou de outras empresas A recompensa por parte da empresa aos empregados, estagiários e empregados de contratadas é reconhecida e expressa em espécie monetária através de valores pré-estabelecidos para idéias simples, idéias complexas e idéias de alto impacto, além de premiação extra também expressa em valores monetários às idéias consideradas e julgadas periodicamente como as melhores do ano anterior.*

*2 2.3- Verificamos que os lançamentos contábeis correspondentes às operações relacionadas a Prêmio Idéias são efetuados como despesas pagas diretamente aos beneficiários, despesas antecipadas por adiantamentos sobre folha e por baixas de provisões de despesas, o que permite entender, que a empresa considera tal dispêndio, um custo operacional constante, passível de adiantamentos ou provisões 224- Verificamos também, que a rubrica 1926 (Prêmio Idéias) durante o período de 12/1999 a 12/2006, é presente de forma constante e inclusive se repete para os mesmos beneficiários em períodos seqüenciais, como demonstra os exemplos a seguir, extraídos dos arquivos digitais da folha de pagamento:*

*(...)*

*2 25- As constatações relatadas nos subitens 2 2.3 e 2 2.4 deste relatório permitem considerar que os valores remunerados a título de Prêmio Idéias não podem ser entendidos como eventuais tanto para a empresa quanto para os empregados."*

(destaques não constam do original)

Assiste razão ao Recorrente.

Não integra a remuneração valores pagos aos trabalhadores que visem recompensar idéias desses sobre o ambiente de trabalho, o meio ambiente do trabalho, os meios e modos de produção, a redução de desperdício de materiais ou matérias primas, etc...

Discorri longamente, como nota teórica sobre o conceito de remuneração, antes de analisar as verbas pagas a título de PLR. Em resumo, asseverei que se observa que a verba paga tem natureza remuneratória quando: presentes: *i)* o caráter contraprestacional; *ii)* o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, *iii)* o caráter de interrupção do contrato de trabalho; *iv)* ou o dever legal ou contratual do pagamento.

Nesses, e somente nesses casos, a verba recebida diretamente do empregador terá natureza salarial. A essa verba, se acresce a gorjeta, e teremos assim, as verbas remuneratórias.

Todo o resto, remuneração não é.

Não se pode admitir que um valor pago quando o trabalhador tiver uma idéia, qualquer idéia - seja ela sobre seu trabalho ou não - e sendo essa idéia considerada boa e útil pelo seu empregador, tenha natureza remuneratória.

Nítido caráter premial. Nítido caráter de fomento criativo. Cristalino incentivo a participação do indivíduo na sociedade, na empresa, na coletividade. Não é pagamento pelos serviços prestados por força do contrato de trabalho.

Recurso provido nessa parte.

#### **DES PROPORCIONALIDADE DA MULTA E DOS JUROS APLICADOS**

Alega o Recorrente (fls. 516):

*Ad argumentandum, caso por absurdo superadas todas as razões recursais até aqui aduzidas, merece reforma a r. decisão recorrida na parte em que fixou o valor da multa em R\$ 735.690,82 nitidamente em desacordo com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade.*

*Constata-se que o dispositivo legal que fundamentou a aplicação da multa estabeleceu uma progressão de alíquotas em [unção do tempo decorrido para o pagamento do tributo exigido pelo Cisco, sem qualquer proporção com a suposta infração cometida, o que atenta contra os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, bem como contra os princípios do*

*contraditório e da ampla defesa, sendo utilizado tal artifício para força a recorrente a pagar contribuições e multas que, como demonstrado, não são devidas.*

*Desvirtuado, desta forma, o papel da multa que não tem a função de coagir o contribuinte a recolhimento de tributo, ainda mais no presente caso, onde as contribuições sociais pretendidas são notoriamente indevidas, ficando evidenciado o seu caráter confiscatório, Destarte, a aplicação da referida multa à recorrente se torna ilegal, além de afrontar os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade."*

Não assiste razão à Recorrente.

Como se observa no relatório fiscal houve a correta aplicação da legislação vigente, devidamente explicitada.

Tal fato foi apontado pela decisão recorrida. Às folhas 473 encontro os argumentos da turma julgadora de primeira instância:

*Portanto, o fato de a empresa autuada não ter informado nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, GFIP, a parcela da remuneração paga aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a legislação específica e contribuintes individuais, a título de "Prêmio Idéias", no período de janeiro de 1999 a dezembro de 2006, conforme Relatório Fiscal da Infração, caracterizou, indubitavelmente, infração ao disposto no artigo 32, Inciso IV, §§ 3º e 5º da Lei n 8 212 de 1991, com a redação da Lei 9.528 de 1.997, combinado com o artigo 225, IV e §4º do Regulamento da Previdência Social — RPS, aprovado pelo \_Decreto n° 3.048 de 1999*

*A multa foi aplicada de conformidade com o disposto no artigo 32, inciso IV, § 5º da Lei n° 8.212 de 1991, com a redação da Lei n° 9.528 de 1.997, artigo 283, inciso II e artigo 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n° 3.048 de 1999, e Portaria MPS n° 142, publicada no DOU de 12 de abril de 2007. Portanto, não merece acolhida a alegação da impugnante de que não há como prevalecer o valor da multa aplicada nitidamente. ilegal, além de afrontar os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, pois não compete à autoridade fiscal questionar a Lei.*

*Porém, em análise das planilhas de calculo da multa, constatou-se, nas competências 03/2003, 12/2004, 10/2005 e 11/2006, erros nos valores apurados, conforme a seguir demonstrado:*

*(...)"*

Mister recordar que a função precípua do processo administrativo fiscal é o controle da legalidade do ato de lançamento, ou seja, se este se amolda à perfeição aos contornos legais.

Verifico que tal exigência foi cumprida.

Processo nº 15504.000487/2007-10  
Acórdão n.º **2201-004.071**

**S2-C2T1**  
Fl. 569

---

Não obstante o exposto, como visto, não há crédito tributário remanescente no lançamento em tela, o que, por óbvio afasta os juros de mora e multa aplicados.

### **CONCLUSÃO**

Diante do exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Relator Carlos Henrique de Oliveira