



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

**Processo n°** 19515.000737/2009-05  
**Recurso n°** 001.714 Voluntário  
**Acórdão n°** **2302-01.714 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 14 de março de 2012  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - AIOP  
**Recorrente** MARIZ DE OLIVEIRA E SIQUEIRA CAMPOS ADVOGADOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/08/2004

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS PAGA EM DESACORDO COM A LEI. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores auferidos por segurados obrigatórios do RGPS a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos ou creditados em desconformidade com a lei específica, integram o Salário de Contribuição para todos os fins previstos na Lei de Custeio da Seguridade Social.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. IMPUGNAÇÃO INOVADORA. PRECLUSÃO.

No Processo Administrativo Fiscal, dada à observância aos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante n° 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I do CTN.

Todos os fatos geradores apurados pela fiscalização houveram por ocorridos em período ainda não vitimado pelo decurso do prazo decadencial.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Quanto à preliminar de decadência, vencidos os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Junior e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que entenderam aplicar-se o art. 150, parágrafo 4º do CTN para todo o período. Quanto ao mérito, vencido apenas o Conselheiro Eduardo Augusto Marcondes de Freitas que entendeu ser desnecessária a participação sindical.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas e Arlindo da Costa e Silva.

## Relatório

Período de apuração: 01/02/2004 a 31/08/2004

Data de lavratura do AIOP: 18/05/2009.

Data da Ciência do AIOP: 20/05/2009.

Trata-se de crédito tributário lançado em desfavor da empresa em epígrafe, consistente em contribuições a cargo da empresa destinadas ao financiamento da Seguridade Social, incidentes sobre as remunerações pagas a título de despesas de Participação nos Lucros e Resultados a seus empregados, constantes da folha de Pagamento, conforme descrito no Relatório Fiscal, a fls. 14/17.

Informa a Autoridade Lançadora que os fatos geradores foram apurados com base nas folhas de pagamento e Livros Diário e Razão, consistentes em pagamentos de valores classificados pela empresa como Participação no Resultado, mas sem possuir as premissas básicas, previstas em lei.

Aduz que a empresa não apresentou as atas de eleição da comissão de empregados e as atas de Reunião, pedidos de arquivamento dos acordos junto ao sindicato bem como o Acordo para implementação do plano de participação dos empregados nos resultados da empresa no ano de 2004.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 51/68.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I/SP lavrou Decisão Administrativa materializada no Acórdão a fls. 135/143, julgando procedente a presente autuação, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 22/01/2010, conforme Termo de Ciência a fl. 145.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 146/175, deduzindo seu inconformismo em argumentação desenvolvida nos termos que se vos seguem:

- Decadência Parcial;
- Que a Fiscalização não questiona o conteúdo dos documentos produzidos pela Recorrente e pelos seus empregados, restringindo-se a lide aos aspectos formais arrolados no relatório fiscal que acompanha o auto de infração. Aduz bastar ao Recorrente a comprovação da adequação formal dos documentos que foram elaborados para regular a distribuição de lucros ou resultados entre os empregados, a fim de que os valores pagos a esse título, especialmente aqueles distribuídos no ano de 2004, permaneçam excluídos do campo de incidência das contribuições previdenciárias.

Afirma que a decisão de primeira instância administrativa, no entanto, extravasou os limites da contenda ao fundamentar a improcedência da impugnação em aspectos substanciais do "Acordo de Participação nos Resultados", adentrando, pois, no seu conteúdo;

- Que todas as todas as exigências formais constantes da legislação de regência foram preenchidas pelo Recorrente, resultando num ato juridicamente perfeito. Aduz que as alterações posteriores promovidas na redação do art. 2º da Medida Provisória nº 1029/95 para agregar outras exigências e condicionar a validade do acordo celebrado entre as empresas e seus empregados, relativamente à participação destes nos lucros ou nos resultados, são inócuas em relação à Recorrente, justamente em razão de seu "Acordo de Participação nos Resultados" revestir-se das prerrogativas de um ato jurídico perfeito;
- Que não há base legal para exigir ata de eleição da comissão de empregados ou atas de reunião dessa mesma comissão, mormente quando todos os empregados subscrevem o "Acordo de Participação nos Resultados". Pondera que todos os empregados assinaram tanto o contrato coletivo que dispôs sobre as regras para apuração e pagamento das participações nos lucros, quanto os atos de distribuição em cada semestre, convalidando a eleição dos componentes da comissão;
- Que não há fundamento legal para a solicitação de pedidos de arquivamento dos acordos junto ao sindicato, bem como o acordo para implementação do plano de participação dos empregados nos resultados da empresa no ano de 2004;
- Que houve indevida inovação do lançamento de ofício produzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento;
- Que a premissa adotada no acórdão recorrido, segundo a qual a validade do "Acordo de Participação nos Resultados" dependeria, obrigatoriamente, da fixação de metas ou condições para cumprimento por parte dos empregados, com vistas ao aumento da produtividade, é totalmente descabida;
- Que não pode haver incidência de juros de mora sobre a correspondente multa de ofício;

Ao fim, requer o cancelamento integralmente da cobrança das contribuições previdenciárias e os consectários legais constantes do auto de infração.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

## Voto

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

### 1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

#### 1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 22/01/2010. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 19 de fevereiro do mesmo ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

#### 1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO

O Recorrente alega que não pode haver incidência de juros de mora sobre a correspondente multa de ofício.

Tal argumento, todavia, não poderá ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nela aventada não foi oferecida à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que a alegação acima postada inova o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tal matéria não foi, nem mesmo indiretamente, aventada pelo impugnante em sede de impugnação administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

#### **Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972**

*Art. 16. A impugnação mencionará:*

*(...)*

*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, de 1993)*

*(...)*

*§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, de 1997)*

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

**Código de Processo Civil**

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de

energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Cumprе frisar, eis que pertinente, que o efeito devolutivo do recurso não implica a revisão integral do lançamento à instância revisora, mas, tão somente, a devolução da decisão proferida pelo órgão *a quo*, a qual será revisada pelo Colegiado *ad quem*.

Assim, não havendo a decisão guerreada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

Por tais razões, a matéria abordada no primeiro parágrafo deste tópico, não poderá ser conhecida por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

## 2. DAS PRELIMINARES

### 2.1. DA DECADÊNCIA

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

**Súmula Vinculante nº 8 - “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da**

*Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

*Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.*

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

**Código Tributário Nacional - CTN**

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Conforme detalhadamente explicitado e fundamentado no Acórdão nº 2302-01.387 proferido nesta 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, na Sessão de 26 de outubro de 2011, nos autos do Processo nº 10240.000230/2008-65, convicto encontra-se este Conselheiro de que, após a implementação do sistema GFIP/SEFIP, o lançamento das contribuições previdenciárias não mais se enquadra na sistemática de lançamento por homologação, mas, sim, na de lançamento por declaração, nos termos do art. 147 do CTN.

De outro eito, mas vinho de outra pipa, pelas razões expendidas nos autos do Processo Administrativo Fiscal referido nos parágrafos anteriores, entende este relator que o lançamento tributário encontra-se perfeito e acabado na data de sua lavratura, representada pela assinatura da Autoridade Fiscal lançadora, figurando a ciência do contribuinte como atributo de publicidade do ato e condição de eficácia do lançamento perante o sujeito passivo, mas, não,

atributo de sua existência. Nada obstante, o entendimento dominante nesta 2ª Turma Ordinária, em sua composição permanente, espousa a concepção de que a data de ciência do contribuinte produz, como um de seus efeitos, a demarcação temporal do *dies a quo* do prazo decadencial.

Ocorre, todavia, que o entendimento majoritário desta 2ª Turma Ordinária, em sua escalação titular, se inclina à tese de que ao lançamento de contribuições previdenciárias cujos fatos geradores somente poderiam ter sido apurados mediante ação fiscal, aplicar-se-ia o regime da decadência assentado no art. 173 do CTN. Nenhum outro.

Por outro viés, consoante o entendimento prevalecente neste Colegiado, em relação às rubricas em que reste comprovada a existência de recolhimentos antecipados, deve ser aplicado o preceito inscrito no parágrafo 4º do art. 150 do CTN, excluindo-se o crédito tributário não pela decadência, mas, sim, pela homologação tácita.

### **Código Tributário Nacional - CTN**

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

*§2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.*

*§3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.*

*§4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

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

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

*Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.*

Diante de tal cenário, o entendimento deste que vos relata mostra-se isolado neste Colegiado. Dessarte, em atenção aos clamores da eficiência exigida pela *Lex Excelsior*, curvo-me ao entendimento majoritário desta Corte Administrativa, em respeito à *opinio iuris* dos demais Conselheiros.

No caso em apreciação, colhemos das provas e alegações presentes nos autos de que, em favor da rubrica objeto do lançamento, não se houve por efetuado qualquer prévio recolhimento de contribuições previdenciárias. Tal circunstância nos é trazida não somente pela narrativa dos fatos, mas, também, pela verificação de que, no Discriminativo Analítico de Débito a fl. 05, não consta qualquer crédito a favor da Autuada, tampouco integra o Relatório de Apropriação de Documentos Apresentados. Além disso, as importâncias relativas à em foco também não foram declaradas nas GFIP correspondentes.

Tal conclusão é corroborada pelo fato de o Recorrente não reconhecer como base de incidência os valores por ele pagos a título de participação nos lucros e resultados a seus empregados.

Nessa perspectiva, a análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art. 173 do CTN.

Assim delimitadas as circunstâncias materiais do lançamento, nesse específico particular, tendo sido a ciência do lançamento realizada no dia 20 de maio de 2009, este alcançaria todos os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/2003, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Cumprido focalizar, neste comenos, a questão pertinente ao *dies a quo* do prazo decadencial relativo à competência dezembro de cada ano calendário.

O art. 37 da Lei Orgânica da Seguridade Social prevê o lançamento de ofício de contribuições previdenciárias sempre que a fiscalização constatar o atraso total ou parcial no recolhimento das exações em apreço.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.*

*Parágrafo único. Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento.*

De outro canto, o art. 30 do mesmo Diploma Legal, na redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, estabelece como obrigação da empresa de recolher as contribuições previdenciárias a seu encargo e aquelas descontadas dos segurados obrigatórios do RGPS a seu serviço até o dia 02 do mês seguinte ao da competência.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)*

*I - a empresa é obrigada a:*

*a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;*

*b) recolher o produto arrecadado na forma da alínea anterior, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço, até o dia dois do mês seguinte ao da competência; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).*

No caso da competência *dezembro*, até que se expire o prazo para o recolhimento, diga-se, o dia 02 de janeiro do ano seguinte, não pode a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício, eis que o sujeito passivo ainda não se encontra em atraso com o adimplemento da obrigação principal. Trata-se de concepção análoga ao o princípio da *actio nata*, impondo-se que o prazo decadencial para o exercício de um direito potestativo somente começa a fluir a contar da data em que o sujeito ativo dele detentor pode, efetivamente, exercer-lo. Dessarte, a deflagração do aludido lançamento, referente ao mês de dezembro, somente pode ser perpetrada a contar do dia 03 de janeiro do ano seguinte.

Nesse contexto, a contagem do prazo decadencial assentado no inciso I do art. 173 do CTN relativo à competência dezembro do ano xx somente terá início a partir de 1º de janeiro do ano xx + 2.

Pacificando o entendimento acerca do assunto em realce, o Superior Tribunal de Justiça assentou em sua jurisprudência a interpretação que deve prevalecer, espancando definitivamente qualquer controvérsia ainda renitente, conforme dessai em cores vivas do julgado dos Embargos de Declaração nos Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 674.497, assim ementado:

*PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.*

*1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.*

*2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo*

*assim, na forma do art. 173, I do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000. Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.*

*3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.*

No caso vertente, o prazo decadencial relativo às obrigações tributárias nascidas na competência dezembro de 2003 tem seu *dies a quo* assentado no dia 1º de janeiro de 2005, o que implica dizer que a constituição do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos nessa competência poderia ser objeto de lançamento até o dia 31 de dezembro de 2009, inclusive.

Pelo exposto, consoante o entendimento majoritário deste Sodalício, não demanda áurea mestria concluir que as obrigações tributárias objeto do presente lançamento, em sua integralidade, não se houveram ainda por finadas pela algeozaria do instituto da decadência tributária.

Vencidas as preliminares, passamos ao exame do mérito.

### **3. DO MÉRITO**

Cumpra, de plano, assentar que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

#### **2.1. DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS**

O *punctum dolens* da vertente lide se concentra na subsunção ou não dos valores vertidos aos empregados a título de participação nos lucros e resultados ao conceito legal de Salário de Contribuição, para os fins exclusivos de incidência de contribuições previdenciárias.

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 n.º 5.452 (nos idos de 1943), que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho.

#### **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 contas, a qualquer título, e destinada a distribuição aos empregados. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

*Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

§1º *Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82). (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)*

§ 2º *Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador: (Redação dada pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*I – vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*II – educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*III – transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*IV – assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*V – seguros de vida e de acidentes pessoais; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VI – previdência privada; (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

*VII – (VETADO) (Incluído pela Lei nº 10.243, de 19.6.2001)*

§3º - *A habitação e a alimentação fornecidas como salário-utilidade deverão atender aos fins a que se destinam e não poderão exceder, respectivamente, a 25% (vinte e cinco por cento) e 20% (vinte por cento) do salário-contratual. (Incluído pela Lei nº 8.860, de 24.3.1994)*

§4º - *Tratando-se de habitação coletiva, o valor do salário-utilidade a ela correspondente será obtido mediante a divisão do justo valor da habitação pelo número de coabitantes, vedada, em qualquer hipótese, a utilização da mesma unidade residencial por mais de uma família. (Incluído pela Lei nº 8.860/94)*

Todavia, como bem professava Heráclito de Ephesus, há 500 anos antes de Cristo, *Nada existe de permanente a não ser a eterna propensão à mudança*. O mundo evolui, as relações jurídicas se transformam, acompanhando..., os conceitos evoluem-se... Nesse compasso, a exegese das normas jurídicas não é, de modo algum, refratária a transformações.

Ao contrário, tais são exigíveis. A sucessiva evolução na interpretação das normas já positivadas ajustam-nas à nova realidade mundial, resgatando-lhes o alcance visado pelo legislador, mantendo dessarte o ordenamento jurídico sempre espelhado às feições do mundo real.

Hodiernamente, o conceito de remuneração não se encontra mais circunscrito às verbas recebidas pelo trabalhador em razão direta e unívoca do trabalho por ele prestado ao empregador. Se assim o fosse, o décimo terceiro salário, as férias, o final de semana remunerado, as faltas justificadas e outras tantas rubricas frequentemente encontradas nos contracheques não teriam natureza remuneratória, já que não representam contraprestação por serviços executados pelo obreiro.

Paralelamente, as relações de trabalho hoje estabelecidas tornaram-se por demais complexas e diversificadas, assistimos à introdução de novas exigências de exclusividade e de imagem, novas rubricas salariais foram criadas para contemplar outras prestações extraídas do trabalhador que não o suor e o vigor dos músculos. Esses ilustrativos, dentre tantos outros exemplos, tornaram o ancião conceito jurídico de remuneração totalmente *démodé*.

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, “*folha de salários*”, propositadamente no plural, a qual é composta, segundo a mais autorizada doutrina, pelos lançamentos efetuados em favor do trabalhador e todas as parcelas a este devidas 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.

Em reforço a tal abrangência, de modo a espancar qualquer dúvida ainda renitente a cerca da real amplitude da base de incidência da contribuição social em destaque, o legislador constituinte fez questão de consignar no texto constitucional, de forma até pleonástica, que as contribuições previdenciárias incidiriam 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 da base de incidência das contribuições previdenciárias aos 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 conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)*

Imerso nessa ordem constitucional, ilumine-se a definição legal de Salário de contribuição aviado no art. 28 da Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

**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.

Advirta-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. 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, 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 colaboraram 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 consequente 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, destaque, 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)*

Deflui dos termos do julgado suso transcrito que o direito social em debate 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, eis que entre estes e as respectivas empresas, não se formaliza vínculo de relação de emprego.

Atente-se, por relevante, que os direitos sociais estampados no art. 7º da CF/88 são dirigidos àquela categoria de trabalhadores que realizam seu labor profissional sob a égide de um vínculo empregatício, e não para aqueles que, por sua própria conta e risco, exercem atividade econômica de natureza urbana.

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)*

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, honrou estatuir na alínea “j” do §9º do seu art. 28, hipótese de não incidência tributária sempre que verbas rotuladas de PLR forem pagas de acordo com a lei própria de regência.

**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.*

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.*

*§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.*

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, como é o caso dos diretores não empregados.

Cumprido 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. Serão qualificadas como Salário de Contribuição.

Diante dos aludidos dispositivos, avulta, por decorrência lógica, que, para se assentar a salvo da tributação previdenciária, deve a verba paga a título de participação nos lucros e resultados atender aos seguintes requisitos:

- Resultar de negociação prévia 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 nos quais deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- O instrumento formal resultante do acordo em realce deverá arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

- Não substituir, nem 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;

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). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa.

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 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.

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) lemos:

*"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, 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.

Sob a luz que dimana do art. 111 do CTN, revela-se condição imprescindível para a subsunção do caso *in concreto* à norma de isenção em ribalta que no instrumento decorrente da negociação entre patrões e empregados constem 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.

Não procedem, portanto, as alegações de inexistência de base legal para exigir ata de eleição da comissão de empregados ou atas de reunião dessa mesma comissão, ou para a solicitação de pedidos de arquivamento dos acordos junto ao sindicato ou do acordo para implementação do plano de participação dos empregados.

Decorre dos assentamentos fixados no art. 33 da Lei nº 8.212/91 a prerrogativa do Auditor Fiscal da Secretaria da Receita Federal do Brasil de exigir a exibição de todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previdenciárias. Sendo exigência expressa da Lei nº 10.101/2000 a produção de instrumento formal que registre os termos da negociação entre empresa e trabalhadores, bem como o arquivamento deste na respectiva entidade sindical, detém competência a fiscalização para demandar sua apresentação, eis que a configuração da hipótese isentiva depende da análise dos termos do acordo e do seu cumprimento.

**Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**

*Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*§1º É prerrogativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, o exame da contabilidade das empresas, ficando obrigados a prestarem todos os esclarecimentos e informações solicitados, o empregado e os terceiros responsáveis pelo*

*recolhimento das contribuições previdenciárias e das contribuições devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventuário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

*§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)*

No caso vertente, atesta o auditor fiscal autuante em seu Relatório Fiscal a fls. 14/17 que a empresa deixou de apresentar as atas de eleição da comissão de empregados e Atas de Reunião, Pedidos de arquivamento dos acordos junto ao sindicato bem como o Acordo para implementação do plano de participação dos empregados nos resultados da empresa no ano de 2004.

E diga o §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91: a recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida, cabendo à empresa o ônus da prova em contrário.

Mostra-se pueril a alegação oferecida pela empresa de que a Fiscalização não questionou o conteúdo dos documentos produzidos pela Recorrente e pelos seus empregados, restringindo-se a lide aos aspectos formais arrolados no relatório fiscal que acompanha o auto de infração. Ora, como analisar e questionar o conteúdo de um documento se este não foi, sequer, apresentado? Magia negra seria válida?

Noticie-se que, conforme assinalado no item 1 do Relatório Fiscal, “*As contribuições lançadas incidem sobre as remunerações pagas aos segurados, a título de Participação nos Resultados, por não atenderem aos pressupostos previstos nos Artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101, de 19/12/2000, anteriormente Medida Provisória 794 e suas reedições; como descreve o item 3 deste relatório. O pagamento da Participação nos Resultados, em desacordo com a legislação, a confere a característica de salário de contribuição para fins previdenciários*”. Os grifos não constam no original.

Ao contrário do que prega o Recorrente, não basta a comprovação da adequação formal dos documentos que foram elaborados para regular a distribuição de lucros ou resultados aos empregados. É necessário que o Recorrente demonstre, mediante elementos de prova material, que a verba disponibilizada aos seus empregados atendeu rigorosamente aos requisitos estampados nos artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000.

Conforme assentado no §3º, *in fine*, do art. 33 da Lei nº 8.212/91, a recusa, a sonegação ou a apresentação deficiente de qualquer documento ou informação tem como efeito jurídico, dentre outros, a inversão do ônus da prova.

Como visto, tem por dever de ofício a autoridade julgadora avaliar, mediante o exame dos documentos apresentados, se a empresa efetivamente atendeu aos reclames da lei.

Somente pela imissão no conteúdo dos documentos torna-se possível ao julgador verificar se os requisitos tatuados na lei foram efetivamente cumpridos pela empresa. Não estando estes plenamente atendidos, não se configura a subsunção dos pagamentos efetuados pelo empregador à hipótese de renúncia fiscal prevista no art. 28, §9º, 'j' da Lei nº 8.212/91.

Improcedem, portanto, as alegações de que a decisão de primeira instância administrativa teria extravasado os limites da contenda ao fundamentar a improcedência da impugnação em aspectos substanciais do Acordo de Participação nos Resultados adentrando em seu conteúdo ou a de que teria havido indevida inovação do lançamento de ofício produzida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

### 3.2. DAS FORMALIDADES LEGAIS

Pondera o Recorrente que todas as exigências formais constantes da legislação de regência foram preenchidas pelo Recorrente, resultando num ato juridicamente perfeito. Aduz que as alterações posteriores promovidas na redação do art. 2º da Medida Provisória nº 1.029/95 para agregar outras exigências e condicionar a validade do acordo celebrado entre as empresas e seus empregados, relativamente à participação destes nos lucros ou nos resultados, são inócuas em relação à Recorrente, justamente em razão de seu "Acordo de Participação nos Resultados" revestir-se das prerrogativas de um ato jurídico perfeito.

Razão não lhe assiste.

Considera-se "*ato jurídico perfeito*" aquele já realizado e acabado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou, pois já satisfaz todos os requisitos formais para gerar a plenitude dos seus efeitos, tornando-se, portanto, completo ou aperfeiçoado. Sua importância para o direito é a garantia da imutabilidade da situação jurídica em que se desenvolveu o ato em questão, dada à pessoa que, de boa-fé, o realizou, dentro dos parâmetros legais vigentes ao seu tempo e a proteção em face de regras supervenientes inseridas por lei nova no ordenamento jurídico.

O ato jurídico perfeito, em outras palavras, consagra o princípio da segurança jurídica justamente para preservar as situações devidamente constituídas na vigência da lei em que foi realizado o ato, porque a lei nova só projeta seus efeitos para o futuro, como regra.

Prescreve o artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil; "*A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada*". Assim conceitua o seu parágrafo 1º: "*Reputa-se ato jurídico perfeito o já consumado segundo a lei vigente ao tempo em que se efetuou*". Tal dispositivo deve ser entendido como se referindo aos elementos necessários à existência do ato, e não à execução ou aos seus efeitos materiais.

Registre-se de plano que a mera condição de *ato jurídico perfeito* não lhe assegura exclusão de incidência tributária. O pagamento de salário, realizado em plena conformidade com as leis vigentes, configura-se como um ato jurídico perfeito e, no entanto, constituiu-se fato gerador de contribuições previdenciárias.

O que exclui, de fato, a incidência do tributo em foco é a integral subsunção do fato *in concreto* à hipótese de não incidência taxativamente prevista na lei, *in casu*, a alínea 'j' do parágrafo 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, que reza explicitamente que não integrará o salário de contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, diga-se, a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Nos termos do art. 144 do CTN, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Ora, sendo o fato gerador em apreço o pagamento de verbas a título de participação nos lucros e resultados, para que este se exclua da hipótese de incidência terá de obedecer, cumulativamente, as determinações inscritas no art. 28, §9º, 'j' da Lei nº 8.212/91 e as disposições insculpidas na Lei nº 10.101/2000, que se constitui na lei específica que rege o instituto em realce.

Como é cediço, o ato jurídico perfeito tem assegurado em seu favor a proteção jurídica dos efeitos por ele produzidos segundo a lei vigente ao tempo de sua implementação, em face da mutabilidade do ordenamento jurídico provocado pela vigência de lei superveniente. Todavia, os impactos de tal *ato jurídico perfeito* apenas se irradiam sobre os fatos jurídicos tributários ocorridos sob sua égide.

Da harmonia dos dispositivos legais acima selecionados, deflui que, sobre os fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, respeitadas não de ser as normas jurídicas então vigentes, dentre elas, os preceitos encartados na Lei nº 10.101/2000, a qual exige, para a concessão da benesse fiscal em debate, a implementação de vários requisitos essenciais, os quais não foram cumpridos pela sociedade ora recorrente.

Diante de tal cenário, para que qualquer verba paga a título de participação nos lucros e resultados resguarde-se da tributação previdenciária, é condição *sine qua non* que tal direito decorra de negociação prévia 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; que das negociações acima aludidas resultem instrumentos formais nos quais constem consignadas regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo; que o instrumento formal resultante do acordo em realce seja arquivado na entidade sindical dos trabalhadores; que a verba paga não substitua nem complemente a remuneração devida a qualquer empregado e que não seja paga em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Se as regras elencadas no parágrafo precedente não forem observadas integral e cumulativamente, escapa o citado pagamento da hipótese de não incidência legal em destaque, configurando-se a importância paga a tal título como Salário de Contribuição para todos os fins e efeitos.

Dessai do *ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS*, a fls. 99/103, que, dos lucros apurados pela Empregadora em 30 de junho e 31 de dezembro de cada ano, os Empregados fariam jus a uma participação equivalente a 1% , a qual lhes seria paga até o último dia útil do terceiro mês subsequente.

O artigo 2º, §1º, I da Lei nº 10.101/2000 possibilita que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a estipulação de um índice de lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício que tal índice tenha sido alcançado, que o benefício em tela decorreu de negociação formal entre a empresa e seus empregados, que existe convenção/acordo coletivo ou comissão de trabalhadores com participação efetiva do sindicato, que o instrumento de acordo foi arquivado na entidade sindical da categoria, que a distribuição não é inferior a um semestre civil, temos como regular a participação nos lucros assim procedida.

No caso em apreço, contudo, peca o instrumento de acordo pela não participação efetiva do sindicato da categoria na negociação realizada entre empregador e empregados, como assim exige o inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Também não estipula o instrumento de acordo qualquer meta a ser atingida pela empresa, um índice de lucratividade que seja, para que se constitua, a partir de sua implementação, o direito subjetivo dos empregados, frustrando assim os objetivos da lei que se concentram, justamente, no fomento à produtividade. Basta que haja lucro, nos termos definidos na Lei nº 6.404/76, para que todos os empregados tenham direito a um plus remuneratório proporcional ao seu salário, cujo somatório será igual a 1% do lucro, independentemente do esforço despendido pelo empregado.

*4 - A participação individual de cada Empregado no valor total determinado de acordo com as cláusulas precedentes será baseada em critérios que atendam (1) o valor do respectivo salário, em relação ao montante da folha de pagamento da Empresa, e (2) ao tempo de casa, com relação a empregados admitidos ou demitidos no curso do semestre de apuração.*

Registre-se que o critério pautado no grau de produtividade na geração de resultados poderá ser considerado, apenas, excepcionalmente, conforme as circunstâncias de cada caso concreto e atendidas as peculiaridades da empregadora as quais, cite-se, não constam do acordo.

Apesar de terem sido objeto de acordo com os empregados, não há disciplina no instrumento de acordo quanto às metas, critérios ou índices de produtividade a serem alcançados pela empresa, eis que o pagamento é devido a todos os seus empregados, conforme a admissão dentro ou anterior ao exercício. Desse modo, a parcela tem eminentemente cunho salarial, pois para a ela ter direito basta ter trabalhado na empresa, independentemente de ter atuado ou colaborado para geração de lucros. Conforme previsto no art. 3º da Lei 10.101 a participação nos lucros não pode ser utilizada como substituição ou complemento da remuneração.

Para ser considerada participação nos resultados, o trabalhador tem que obter o seu quinhão de PLR associado a sua participação produtiva no resultado da empresa como um todo e não apenas à execução de sua atividade laboral de praxe, pois esta última terá, obviamente, natureza salarial.

No presente caso não há fixação de qualquer índice ou meta associada ao desempenho do trabalhador. O direito decorre do mero o vínculo empregatício. Desse modo, o instrumento de acordo revelou-se omissivo quanto às regras objetivas e adjetivas para o recebimento da verba, o que afronta a norma jurídica inscrita no art. 2º da Lei 10.101/2000. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados empregados em decorrência do contrato de trabalho e da prestação de serviços à recorrente, possuindo, portanto, natureza jurídica remuneratória.

A inobservância, por este Colegiado, à aplicação de lei, representaria negativa de vigência aos preceitos inscritos na Lei nº 10.101/2000, providência que somente poderia emergir do Poder Judiciário.

De outro eito, exige a lei que o instrumento de acordo contenha, expressamente, o período de vigência e prazos para revisão do acordo, requisitos esses também não atendidos eis que cláusula presente estipula vigência por prazo indeterminado.

Ofende igualmente a lei o acordo em voga ao não consignar, taxativamente, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, inviabilizando, assim, o acompanhamento progressivo da constituição do direito em debate por parte do empregado.

Avulta não proceder a alegação recursal no sentido de que eventuais alterações posteriores promovidas na redação do art. 2º da Medida Provisória nº 1.029/95 para agregar outras exigências e condicionar a validade do acordo celebrado entre as empresas e seus empregados, relativamente à participação destes nos lucros ou nos resultados, seriam inócuas em relação à Recorrente, justamente em razão de seu "Acordo de Participação nos Resultados" revestir-se das prerrogativas de um ato jurídico perfeito.

A uma, porque o próprio acordo estipula, em sua cláusula 5.4 que “*Será adaptado às mudanças que venham a ser necessárias em decorrência de alterações eventualmente introduzidas nas disposições da Medida Provisória nº 1029/95*”.

A duas, porque, conforme jurisprudência pacífica da Suprema Corte, inexistente direito adquirido a regime jurídico.

A três, porque o pagamento de remuneração a qualquer título constitui-se fato gerador de contribuições previdenciárias e o seu lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente. Assim, somente estarão cobertos pelo manto da não incidência tributária os fatos geradores que se ajustarem perfeitamente às hipóteses elencadas *numerus clausus* no §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 e às regras estatuídas na Lei nº 10.101/2000, eis que os fatos geradores em tela ocorreram no exercício de 2004.

A quatro, porque a própria MP nº 1.029/95 já determinava os critérios e condições para a concessão do benefício, que dos instrumentos decorrentes da negociação deveriam 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 e que tais acordos fossem arquivados na entidade sindical da categoria.

#### **Medida Provisória nº 1029/95**

*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;*
- b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.*

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

No caso vertente, avulta que o referido acordo de PLR não proporcionou uma efetiva integração dos empregados na definição das metas e resultados com vistas ao aumento da produtividade geral da empresa, tampouco viabilizou aferições objetivas de desempenho e acompanhamento na consecução do direito de cada trabalhador.

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,

Não procede o argumento recursal de que teria havido inovação no critério do lançamento. O relatório fiscal foi expresso ao consignar que as contribuições lançadas incidem sobre as remunerações pagas aos segurados, a título de Participação nos Resultados, por não atenderem aos pressupostos previstos nos Artigos 1º, 2º e 3º da Lei 10.101/2000, e que não foram apresentados durante a ação fiscal os documentos relativos ao acordo ou convenção coletiva, além de outros. Somente em sede de impugnação administrativa ao lançamento é que a empresa honrou apresentar o Acordo de Participação nos Resultados, o qual, em respeito ao contraditório e ampla defesa, houve-se por analisado pela autoridade julgadora de primeira instância. A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento concluiu não terem sido atendidas, de fato, as exigências legais, fundamento este utilizado pela fiscalização para o vertente lançamento de ofício.

Nas oportunidades em que teve de se pronunciar, formalmente, nos autos, a empresa limitou-se a verter alegações repousadas no vazio, apoiando-se única e exclusivamente na fugacidade e efemeridade das palavras, em eloquente exercício de retórica, tão somente, gravitando ao redor dos reais motivos ensejadores da presente autuação, não logrando se desincumbir, dessarte, do ônus que lhe era avesso, nem, tampouco elidir a imputação que lhe fora infligida pela fiscalização previdenciária.

Estando, portanto, no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento.

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 PARCIALMENTE do Recurso Voluntário para, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva