



MINISTÉRIO DA FAZENDA

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10283.721818/2018-21
ACÓRDÃO	2202-012.015 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	8 de junho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PEPSI-COLA INDUSTRIAL DA AMAZONIA LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NULIDADE DO LANÇAMENTO E DO ACÓRDÃO RECORRIDO. INOCORRÊNCIA. FÉRIAS GOZADAS. RUBRICAS DE FOLHA DE PAGAMENTO. DUPLICIDADE DE TRIBUTAÇÃO. AFASTAMENTO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PACTUAÇÃO PRÉVIA. AUSÊNCIA DE PROVA SUFICIENTE. CONCESSÃO DE AUTOMÓVEIS E COMBUSTÍVEIS. SALÁRIO-UTILIDADE. INSUFICIÊNCIA DA PROVA PARA AFASTAMENTO INTEGRAL DA INCIDÊNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

I. CASO EM EXAME

1.1. Recurso voluntário interposto contra acórdão de primeira instância que manteve autos de infração relativos a contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre valores não declarados em GFIP e não recolhidos, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2014. A autuação compreendeu, entre outros pontos, rubricas de férias indicadas pela fiscalização como não oferecidas à tributação, pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados e valores relacionados à concessão de automóveis e ao fornecimento de combustíveis.

1.2. A parte-recorrente alegou nulidade do auto de infração por ausência de individualização dos valores relativos aos automóveis e combustíveis. Alegou, ainda, nulidade do acórdão recorrido por ausência de exame de documentos relativos à anterioridade da negociação do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados. No mérito, sustentou a tributação regular das rubricas de férias, a regularidade dos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados e a natureza instrumental dos automóveis e combustíveis fornecidos a empregados.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2.1. Há cinco questões em discussão: (i) saber se o auto de infração é nulo por ausência de individualização dos valores relativos à concessão de automóveis e ao fornecimento de combustíveis; (ii) saber se o acórdão recorrido é nulo por ausência de exame dos documentos apresentados quanto à data de assinatura e à anterioridade das negociações do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados; (iii) saber se as rubricas de férias gozadas indicadas pela fiscalização foram excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias ou se houve tributação em duplicidade; (iv) saber se os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados observaram os requisitos da Lei nº 10.101/2000; e (v) saber se os valores relativos à concessão de automóveis e ao fornecimento de combustíveis devem integrar o salário de contribuição.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3.1. As preliminares de nulidade devem ser rejeitadas quando os argumentos deduzidos se confundem com o exame do mérito. A alegação de erro na apreciação das provas ou na aplicação do direito caracteriza, em tese, matéria de fundo, relacionada a eventual *error in iudicando*, e não vício de procedimento apto a invalidar o lançamento ou o acórdão recorrido.

3.2. O art. 142 do Código Tributário Nacional exige a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante devido e a identificação do sujeito passivo. A insuficiência desses elementos pode configurar vício material, conforme precedentes do CARF citados no voto.

3.3. A autuação relativa às rubricas de férias não se sustentou. A parte-recorrente não sustentou a natureza indenizatória das rubricas autuadas. Ao contrário, reconheceu a incidência previdenciária sobre férias gozadas e demonstrou que a segmentação dos códigos decorria da apropriação por competência, especialmente nos casos em que o período de fruição das férias alcançava mais de um mês.

3.4. A fiscalização partiu de indicação formal constante de demonstrativos de folha e da divergência agregada entre GFIP e folha de pagamento. Todavia, não demonstrou, de modo individualizado, que os valores pagos sob as rubricas de férias não foram absorvidos pela base tributada. A diferença agregada entre bases não basta, por si só, para comprovar falta de recolhimento.

3.5. A parcela relativa às rubricas “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP”, “FERIASCAP”, “FERIAS3CAPZ” e “FERIASCAPZ” deve ser

cancelada, pois o conjunto probatório indica forma própria de registro e alocação das férias fruídas, e não exclusão indevida da base previdenciária.

3.6. A regularidade dos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados depende da observância dos requisitos da Lei nº 10.101/2000, inclusive negociação regular, regras claras e objetivas, pactuação prévia e mecanismos de aferição e acompanhamento. A assinatura dos acordos em junho de 2013 permaneceu como marco temporal relevante, porque a parte-recorrente não comprovou, por atos específicos, individualizados e verificáveis, que as regras, metas e critérios do programa de 2013 já eram previamente conhecidos pelos empregados.

3.7. A existência de programas semelhantes em anos anteriores, de sistemas internos, de reuniões e de avaliações de desempenho não comprovou, no caso concreto, que os trabalhadores tinham ciência clara, completa, objetiva e operacional das regras específicas da Participação nos Lucros ou Resultados antes da formalização do instrumento. A continuidade de práticas empresariais não equivale à prova de pactuação prévia.

3.8. Quanto à concessão de automóveis e ao fornecimento de combustíveis, a utilidade fornecida no contexto laboral não constitui automaticamente salário-utilidade. É necessário distinguir o bem concedido como contraprestação pelo trabalho daquele disponibilizado como meio para a execução do trabalho. Essa distinção exige exame funcional, individualizado e causal.

3.9. Os elementos apresentados pela parte-recorrente indicam plausibilidade quanto ao uso profissional de veículos por determinados empregados, mas não demonstram, de forma individualizada e quantitativa, que a totalidade dos valores relativos a automóveis e combustíveis correspondia preponderantemente a instrumentos de trabalho. A prova produzida impugna a generalização fiscal, mas não afasta integralmente a incidência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de voto, em dar parcial provimento ao recurso para afastar a exigência em duplicidade dos valores identificados sob as rubricas "FERIAS3CA", "FÉRIASCA", "FÉRIAS", "FÉRIAS3CAP", "FERIASCAP", "FERIAS3CAPZ" e "FERIASCAPZ". Votaram pelas conclusões os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva,

Henrique Perlatto Moura e Ronnie Soares Anderson quanto ao fundamento do não provimento do recurso quanto à matéria PLR, sendo designado o Conselheiro Marcelo Valverde Ferreira da Silva como redator do voto vencedor relativo ao fundamento que prevaleceu na votação do colegiado acerca dessa matéria.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino – Relator

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Redator Designado), Henrique Perlatto Moura, Thiago Buschinelli Sorrentino (Relator), Andressa Pegoraro Tomazela, Rafael de Aguiar Hirano (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente).

RELATÓRIO

Adoto o relatório elaborado por ocasião do julgamento da impugnação:

Da Autuação DRJ/BEL Fls. 3 São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada: AI Contribuição Previdenciária da Empresa, no montante de R\$ 5.072.728,35 (Cinco milhões, setenta e dois mil, setecentos e vinte e oito reais e trinta e cinco centavos), consolidado em 26/07/2018, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 01/2014 a 12/2014. O Relatório Fiscal do Processo, de fls. 83 a 100, em suma, traz as seguintes informações: Que conforme tipificado no art. 51, da Instrução Normativa RFB N° 971, de 13 de novembro de

2009 - DOU de 17/11/2009, o fato gerador foi a prestação de serviço remunerado, reconhecido pelos pagamentos ou créditos efetuados pelo sujeito passivo aos seus Empregados e a pessoas físicas prestadoras de serviço na condição de segurados Contribuintes Individuais, enquanto segurados obrigatórios da Previdência Social. Que a base de cálculo estão tipificadas nos artigos 53 e 57, da Instrução Normativa RFB N° 971, de 13/11/2009 - DOU de 17/11/2009, que define e determina, respectivamente, a BC da Contribuição Social Previdenciária. Em consonância com esses dispositivos legais a BC utilizada na constituição do crédito é o montante pago ou creditado a título de salários aos segurados empregados com vínculo empregatício e os valores pagos por serviços prestados a pessoas físicas na condição de segurados Contribuintes Individuais que não foram declarados na "Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP". Os valores que compõem a Base de Cálculo - BC do crédito constituído, foram extraídos das Folhas de Pagamento, Escrituração Contábil Digital e Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF da PJ, referentes ao ano de 2014. Os valores considerados como BC, estão em demonstrativos anexados no relatório fiscal. Que quanto a Base de cálculo relacionada as Rubricas da Folha de Pagamento não oferecidas à tributação - Na resposta ao "Termo de Constatação e Reintimação Fiscal" o sujeito passivo informa que as rubricas da folha de pagamento, códigos "FERIAS3CA, FÉRIASCA, FÉRIAS, FÉRIAS3CAP e FERIASCAP" se tratam de pagamentos em que há incidência de contribuição previdenciária. Entretanto os valores pagos ou creditados a elas relacionados não foram incluídas nas bases de cálculo informadas nas GFIP, como pode ser visto claramente nos demonstrativos fl. 101 a 127. Nesse demonstrativo a coluna "Enquadramento da Rubrica para a Previdência", informa que as rubricas retro citadas "NÃO É BASE" e, na última coluna a direita "Base de cálculo da- GFIP" os valores que compuseram a BC da GFIP, onde não consta os valores atribuídos às rubricas "FERIAS3CA, FÉRIASCA, FÉRIAS, FÉRIAS3CAP e FERIASCAP". O quadro, fl. 85, deixa evidente a exclusão dessas rubricas da base de cálculo da GFIP quando comparado os valores da coluna "B" (BCs) da folha de pagamento com todas as rubricas) com os valores da coluna "A" (BCs declaradas na GFIP conforme o "Anexo 1.3 - INFORMAÇÕES GERAIS DAS GFIPs, fl. 128) as DIFERENÇAS (coluna "C") são iguais aos valores das rubricas excluídas (coluna "D"): Que a base de cálculo relacionada a pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR (do acordo celebrado de 2013 pago em 2014) está em desacordo com a legislação - O artigo 7º, XI, da Constituição Federal de 1988, que determinou que constitui direito dos trabalhadores o pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração. No entanto, o dispositivo constitucional remete a eficácia da norma à edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso apontado, revelando que o direito dos trabalhadores ao recebimento da PLR sem vinculação à remuneração se trata de norma constitucional de eficácia limitada, dependendo de lei para a sua regulamentação. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória n° 794, de 29 de dezembro de 1994, transformada na Lei n° 10.101/2000, que estabeleceu os

parâmetros e diretrizes a serem observados para que a Participação nos Lucros e Resultados, cumprisse o seu objetivo constitucionalmente previsto e assim, enquadrar-se como pagamento desvinculado da remuneração. Para enquadrar-se à norma constitucional a legislação previdenciária, por meio da Lei nº 8.212/1991 (artigo 28, §9º, "j"), também determinou a não incidência da contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros, condicionando, contudo, o seu pagamento a observância dos requisitos estabelecidos em lei específica. Nessa esteira, dispõe o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000: A fiscalização verificou desconformidades praticadas pelo Sujeito Passivo em relação as regras da lei 10.101/2000, determinantes para considerar o pagamento da PLR como parcela do salário de contribuição: a) Celebração do acordo em data posterior ao início do período aquisitivo ; b) Ausência de metas claras e objetivas; c) Ausência de mecanismos de aferição. Que também constituiu a Base de cálculo referente a salários indiretos em forma da cessão não onerosa de Automóveis e fornecimento de combustível para automóvel - Ficou constatado que a pessoa jurídica remunerou de forma indireta, empregados que ocupam cargos de direção e chefia com a cessão não onerosa de automóveis de sua propriedade, assim como, o pagamento de combustíveis. Outra base de cálculo foi a Contribuição do Empregador incidente sobre os pagamentos a Contribuintes Individuais- Nas verificações preliminares a fiscalização identificou que a pessoa jurídica, havia declarado nas GFIP's, durante todo o ano de 2014, somente R\$ 2.500,00 de pagamentos a contribuintes individuais (base de cálculo), enquanto havia declarado na "DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte", pagamentos da ordem de R\$ 1.240.821,10 no ano de 2014, fl. 219. Informa ainda o Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação DRJ/BEL Fls. 5 Em 28/08/2018, o sujeito passivo interpõe a impugnação, de fls. 253/330, acompanhada dos anexos de fls. 331/606. Inicia sua defesa fazendo um breve resumo dos fatos para depois apresentar os argumentos que transcrevo a síntese nos itens que seguem. Da Nulidade do Auto de Infração: Ausência de Individualização dos Valores referentes à Suposta Cessão Onerosa de Automóveis e Fornecimento de Combustíveis Sustenta que os automóveis eram utilizados pelos empregados que os possuíam exatamente no intuito do desenvolvimento das atividades relacionadas ao trabalho, sendo considerados ferramentas indispensáveis para a execução destes ofícios. Diz que o procedimento adotado pelo Sr. Agente Fiscal viola o disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional ("CTN"), na medida em que não houve, no presente caso, a correta a) identificação da hipótese de incidência das contribuições previdências, o que resultou na apuração deficiente da correspondente base de cálculo, ou seja, não houve a averiguação e a consequente segregação dos valores que se referiam ao uso dos veículos para assuntos pessoais daqueles relativos à utilização para o trabalho. Sustenta que não se pode transferir o ônus da reunião de provas integralmente à Impugnante, especialmente, no âmbito de um auto de infração lavrado. Requer a nulidade da autuação fiscal. Do Devido Oferecimento à Tributação das Rubricas referentes aos Códigos "FERIAS3CA", "FÉRIASCA",

"FÉRIAS", "FÉRIAS3CAP", "FERIASCAP", "FERIAS3CAP2" e "FERIASCAP2" Afirma que houve a devida tributação destas rubricas pelas contribuições previdenciárias. Que as únicas verbas indicadas pela Impugnante como não sujeitas à incidência das contribuições previdenciárias referem-se às (i) férias em dobro, (ii) férias vencidas e 1/3 sobre as férias, quando da rescisão do contrato, (iii) e férias proporcionais e 1/3 sobre as férias, também quando da rescisão contratual. Diz que as demais rubricas, relacionadas ao pagamento de férias aos empregados, indicadas sob os códigos "FERIAS3CA", "FÉRIASCA", "FÉRIAS", "FÉRIAS3CAP", "FERIASCAP", "FERIAS3CAP2" e "FERIASCAP2", informou-se à época e ratifica que compuseram a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Usa como exemplo, fl. 264, 266, 267, recibo de férias, demonstrativo de pagamento e Folha analítica de 2013 com as rubricas referentes aos códigos "FERIASCA", "FERIAS3CA", "MEDFERCA", "Ferias do mês", "1/3 Adic Const Fer", "FERIAS" e "FERIAS3" que supostamente foram incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Da Regularidade dos Pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados Data de Assinatura e Existência de Negociação Prévia

Assevera que as metas a serem cumpridas pelos empregados da já estavam devidamente fixadas, em conjunto entre o empregado e seu gestor, e divulgadas nos sistemas internos desde o início do período aquisitivo. Diz ainda que realiza reuniões periódicas com seus empregados, a fim de apresentar os resultados obtidos no ano anterior, bem como os objetivos para o ano subsequente, entre eles as metas relativas ao programa "Participando do Sucesso", reunião realizada em 19/04/2013, 425 a 530. Defende que os empregados não foram surpreendidos com a assinatura dos Acordos Coletivos, bem ao contrário, por se tratar de prática reiterada da Impugnante, já tinham pleno conhecimento das regras ali contidas. Entende que pela análise sistemática da Lei nº 10.101/2000, é que a negociação e assinatura dos instrumentos devem anteceder ao pagamento, o que foi devidamente observado pela Impugnante. Existência de Metas Claras e Objetivas nos Acordos Coletivos Argumenta que os Acordos Coletivos descrevem de forma clara e objetiva as metas, os critérios, as condições, os percentuais e os índices para a distribuição da PLR aos empregados, fl 284. Informa que o programa "Participando do Sucesso" também estabelece os critérios de pagamento da PLR no caso de afastamento do empregado por auxílio-doença, doença-acidentária, licença remunerada ou licença maternidade, como se observa de sua Cláusula 4a. Que a Cláusula 6a do Acordo prevê que a participação no programa em tela está vinculada ao atingimento das metas definidas nos Anexos I e II, as quais deverão ser apuradas no período compreendido em 1º de janeiro de 2013 a 31 de dezembro de 2013. Já o método de apuração do valor a ser distribuído ao participante encontra-se previsto na Cláusula 7a do Acordo, fl. 286/287. Explica a metodologia que já foi analisado pela fiscalização. Conclui que o procedimento adotado pela Impugnante não viola a legislação de regência. Existência de Mecanismos de Aferição e de Acompanhamento Sustenta que, no tocante à suposta ausência de acompanhamento, realizou durante o ano de 2013 "Reuniões

de Resultados", nas quais eram apresentados aos empregados o progresso dos objetivos de cada área, o mesmo ocorreu quanto às metas individuais, pois, ao longo do ano de 2013, foram realizadas diversas avaliações com os empregados. Da Não Incidência das Contribuições Previdenciárias sobre os Valores referentes à Concessão de Automóveis e ao Reembolso de Despesas com Combustíveis Entende que as acusações fiscais foram baseadas em meras presunções, de modo que não houve a verificação e tampouco a comprovação, por parte da Fiscalização, de que o uso de veículos e o fornecimento de combustíveis era exclusivamente destinado a assuntos pessoais dos empregados.

Afirma que os veículos eram indispensáveis para a execução dos trabalhos desenvolvidos pelos empregados que os receberam. Exemplifica um empregado que era encarregado, à época dos fatos objeto da presente autuação fiscal, de visitar os pontos de vendas, de forma a conferir o cumprimento do contrato de franquia celebrado com a Ambev S/A. E outro empregado que participava em reuniões externas como representante da Impugnante para discussão de assuntos relacionados aos negócios de bebidas. Transcreve julgado do CARF, visando corroborar o seu entendimento. Da Ilegalidade da Incidência dos Juros sobre a Multa de Ofício Defende que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal. Afirma que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos. Pedido Requer o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, para que seja reconhecida a nulidade dos autos de infração ora impugnados, em razão do vício cometido pela Fiscalização que maculou presente autuação, com o seu consequente cancelamento. Requer ainda o provimento da presente peça impugnatória, para que se reconheça pelas conclusões de mérito a necessidade de cancelamento da autuação fiscal em epígrafe, determinando-se a extinção do crédito tributário do período autuado.

O órgão julgador de origem houve por bem manter o lançamento, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS. Os Autos de Infração (AI's) encontram-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei. PLR. ATUAÇÃO SINDICAL. RESPEITO À REPRESENTATIVIDADE. O Acordo de PLR deve ser objeto de negociação na forma da lei, devendo haver a efetiva atuação da entidade sindical representativa da categoria envolvida. PLR. PACTUAÇÃO PRÉVIA. A Lei nº 10.101/00 exige que haja negociação entre empresa e trabalhadores, da qual deverão resultar regras claras e objetiva e os índices, as metas, os resultados e os prazos devem ser estabelecidos previamente. A negociação e o

estabelecimento das regras dela resultantes (índices, metas, resultados e prazos) somente têm sentido se concluídos previamente ao fim do período a que se referem os lucros ou resultados. PLR. LIVRE ESTABELECIMENTO DE CONDIÇÕES. EXIGÊNCIA LEGAL RESTRITA A CLAREZA E OBJETIVIDADE DAS REGRAS. A Lei nº 10.101/00 exige que os instrumentos decorrente da negociação de participação nos lucros ou resultados ostentem regras claras e objetiva. PLR. EXIGÊNCIA LEGAL DE MECANISMOS DE AFERIÇÃO E DE ACOMPANHAMENTO. A Lei nº 10.101/00 exige que exista mecanismos de aferição e de acompanhamento de forma que os empregados sejam estimulados a melhorar a produtividade e buscar os cumprimentos das metas pactuadas no acordo coletivo. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. FORNECIMENTO DE VEÍCULOS PARA USO DOS DIRETORES. INCIDÊNCIA.

Considera-se salário-utilidade e incide contribuição previdenciária a equivalência remuneratória referente ao custo dos veículos fornecidos aos diretores da empresa. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA. As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação. JUROS SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, devendo abranger necessariamente o tributo e a penalidade pecuniária. Como os juros Selic incidem sobre o valor do tributo devido (obrigação principal), haverão de incidir, também, sobre a multa exigida no procedimento fiscal (obrigação acessória convertida em obrigação principal em face do seu descumprimento).

Cientificado do resultado do julgamento da impugnação em 04/01/2019, uma sexta-feira (fls. 719), o recorrente interpôs o presente recurso voluntário em 01/02/2019, uma sexta-feira (fls. 720), em que se sustenta, sinteticamente:

- a) A nulidade do auto de infração decorre da ausência de individualização dos valores referentes à suposta cessão onerosa de automóveis e ao fornecimento de combustíveis, pois a autoridade lançadora não realizou a devida averiguação e segregação entre o uso dos veículos para assuntos pessoais e a utilização para o trabalho, violando o artigo 142 do Código Tributário Nacional que exige a verificação do fato concreto para a constituição do crédito tributário;
- b) A nulidade do acórdão recorrido resulta da ausência de exame dos documentos apresentados pela parte-recorrente em relação à data de assinatura do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, pois o órgão julgador de origem ignorou as provas de que as negociações ocorreram previamente e que os critérios eram conhecidos pelos empregados devido à repetição de regras em anos anteriores, contrariando a própria fundamentação da decisão que admitia a flexibilização da regra de anterioridade em casos concretos;
- c) A improcedência da exigência quanto às rubricas de férias se fundamenta no fato de que os valores pagos a título de férias e terço constitucional, lançados sob

os códigos específicos mencionados, foram devidamente incluídos nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias no período de janeiro a dezembro de 2014, pois a parte-recorrente demonstrou que a divisão dos pagamentos em dois meses decorre do regime de competência e que os valores foram efetivamente tributados, ao contrário do alegado pela autoridade lançadora;

d) A regularidade dos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados é sustentada pela comprovação de que a data de assinatura dos acordos coletivos não reflete o momento de início das negociações, pois as metas individuais foram fixadas no início do período aquisitivo e os critérios eram idênticos aos de anos anteriores, garantindo o incentivo à produtividade e o conhecimento prévio pelos empregados, conforme exigido pela Lei nº 10.101/2000;

e) A existência de metas claras e objetivas nos acordos coletivos é demonstrada pela descrição detalhada dos critérios, condições, percentuais e índices para a distribuição da PLR nos anexos dos instrumentos, pois a legislação não exige que todas as especificações estejam no pacto coletivo, permitindo o detalhamento em sistemas internos para resguardar o sigilo empresarial, desde que os empregados tenham ciência das regras e mecanismos de aferição;

f) A existência de mecanismos de aferição e acompanhamento é comprovada pela realização de reuniões periódicas de resultados e pelo cronograma de avaliações de desempenho individual ao longo do ano, pois a parte-recorrente apresentou listas de presença e registros sistêmicos que evidenciam a divulgação dos resultados parciais e o estímulo aos empregados para o cumprimento das metas pactuadas;

g) A não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores referentes à concessão de automóveis e ao reembolso de despesas com combustíveis decorre da indispensabilidade desses veículos para a execução das atividades laborais dos empregados, pois a política interna que permite o uso particular não descaracteriza a natureza não remuneratória do benefício quando o veículo é ferramenta de trabalho, conforme pacificado na Súmula nº 367 do Tribunal Superior do Trabalho e na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Ante o exposto, pede-se a desconstituição do crédito tributário.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Thiago Buschinelli Sorrentino**, Relator

1 CONHECIMENTO

Presentes os pressupostos, conheço do recurso voluntário.

2 PRELIMINARES

Lê-se nas razões recursais que a nulidade do auto de infração decorre da ausência de individualização dos valores referentes à suposta cessão onerosa de automóveis e ao fornecimento de combustíveis, pois a autoridade lançadora não realizou a devida averiguação e segregação entre o uso dos veículos para assuntos pessoais e a utilização para o trabalho, violando o artigo 142 do Código Tributário Nacional que exige a verificação do fato concreto para a constituição do crédito tributário.

Também se sustenta a nulidade do acórdão recorrido resultar da ausência de exame dos documentos apresentados pela parte-recorrente em relação à data de assinatura do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, pois o órgão julgador de origem ignorou as provas de que as negociações ocorreram previamente e que os critérios eram conhecidos pelos empregados devido à repetição de regras em anos anteriores, contrariando a própria fundamentação da decisão que admitia a flexibilização da regra de anterioridade em casos concretos.

Rejeito as preliminares, porquanto a argumentação do recorrente se confunde com o exame das questões de mérito do recurso.

De fato, se o órgão julgador de origem errou por apreciar equivocadamente as provas apresentadas, por falhar na aplicação de precedentes vinculantes firmados pelo Supremo Tribunal Federal, além de orientações da própria administração tributária, tais questões se revelam matéria de fundo, próprias de revisão da fundamentação recursal (*error in judicando*), e não, propriamente, erro de procedimento ou de aplicação de normas regulamentares (*error in procedendo*).

O caráter material ou substancial do vício decorrente da má interpretação probatória pode ser confirmado a partir de precedentes deste CARF, como exemplificado a partir das seguintes ementas:

Numero do processo:13603.720062/2007-79

Turma:3ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara:3ª SEÇÃO

Seção:Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão:Tue Apr 26 00:00:00 UTC 2016

Data da publicação:Mon Aug 15 00:00:00 UTC 2016

Ementa: Assunto: Classificação de Mercadorias Data do fato gerador: 12/11/2002 AUTO DE INFRAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE MOTIVAÇÃO. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. Sendo a descrição dos fatos e a fundamentação legal da autuação elementos substanciais e próprios da obrigação tributária, os equívocos na sua determinação no decorrer da realização do ato administrativo de lançamento ensejam a sua nulidade por vício material, uma vez que o mesmo não poderá ser convalidado ou sanado sem ocorrer um novo ato de lançamento. Por isso, a falta de motivação e indicação das normas de interpretação adotadas na reclassificação fiscal de mercadoria importada alcança a própria substância do crédito tributário, não havendo de se cogitar em vício de ordem formal. A ausência de motivação no Auto de Infração acarreta a sua nulidade, por vício material. Recurso Especial do Procurador Negado.

Numero da decisão: 9303-003.811

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. ACORDAM os membros da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em: (a) Por voto de qualidade, conhecer do recurso especial, vencidos os Conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello (Relatora) e Maria Teresa Martínez López. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para o voto vencedor quanto à admissibilidade; e, (b) no mérito, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho e Henrique Pinheiro Torres votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral a Dra. Raquel Novais, OAB/SP nº 76.649, advogada do sujeito passivo. Henrique Pinheiro Torres - Presidente Substituto Vanessa Marini Ceconello - Relatora Júlio César Alves Ramos - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos (Substituto convocado), Tatiana Midori Migiyama, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Demes Brito, Rodrigo da Costa Pôssas, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Substituto convocado), Vanessa Marini Ceconello (Relatora), Maria Teresa Martínez López e Henrique Pinheiro Torres (Presidente Substituto). Ausente, justificadamente o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Nome do relator: VANESSA MARINI CECCONELLO

Numero do processo: 11080.727602/2015-76

Turma: Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara: Segunda Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Apr 06 00:00:00 UTC 2023

Data da publicação: Mon May 29 00:00:00 UTC 2023

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012 RECURSO DE OFÍCIO. LIMITE DE ALÇADA,

VALOR VIGENTE NA DATA DE APRECIÇÃO DO RECURSO. SÚMULA CARF Nº 103. Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância, conforme a Súmula CARF nº 103. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO NÃO VERIFICADO. ART. 142 DO CTN. NULIDADE. VÍCIO MATERIAL. O vício material diz respeito aos aspectos intrínsecos do lançamento e se relaciona com a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, a teor do que dispõe o art. 142 do CTN. GILRAT. ENQUADRAMENTO. O fato da lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República. ENTIDADE BENEFICENTE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL. REGISTRO NO CNAS E CEBAS. NECESSIDADE. ART. 55 DA LEI Nº 8.212, DE 1991. CONSTITUCIONALIDADE. STF. RE 566.622. O art. 55 da Lei nº 8.212, de 1991, foi julgado constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Especial RE 566.622, em sua redação original e nas redações que lhe foram dadas pelo art. 5º da Lei 9.429/1996 e pelo art. 3º da Medida Provisória nº 2.187-13/2001, sendo exigível, à época de ocorrência dos fatos geradores, o registro junto ao Conselho Nacional de Assistência Social e o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, para efeito de fruição do benefício de desoneração das contribuições devidas à seguridade social. As exigências para fruição do benefício fiscal encontram-se expressamente previstos em atos normativos, cabendo à parte interessada a prática dos atos necessários a torná-la apta à fruição do benefício. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2). É vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF, ressalvadas as expressas exceções, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais, mesmo proferidas pelo CARF ou pelos tribunais judiciais, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se estendem a outras ocorrências, senão aquela objeto da decisão.

Numero da decisão: 2202-009.823

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso de ofício e conhecer parcialmente do recurso voluntário, não conhecendo dos argumentos de defesa, relativos ao AI/Debcad nº 51.036.046-7, de decadência, nulidade e desqualificação da multa de ofício; e na parte conhecida do recurso voluntário, por maioria de votos, dar-lhe provimento parcial, para declarar que a nulidade do AI Debcad nº 51.036.046-7 é por vício material, vencido o conselheiro Mário Hermes Soares Campos (relator) que negou provimento. Os conselheiros Leonam

Rocha de Medeiros e Martin da Silva Gesto votaram pelas conclusões com relação ao pedido de reconhecimento da imunidade da recorrente. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Martin da Silva Gesto. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator (documento assinado digitalmente) Martin da Silva Gesto - Redator Designado Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sônia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Eduardo Augusto Marcondes de Freitas, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (Presidente).

Nome do relator: MARIO HERMES SOARES CAMPOS

Numero do processo:15504.000128/2009-16

Turma:Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção

Câmara:Segunda Câmara

Seção:Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão:Thu Sep 15 00:00:00 UTC 2022

Data da publicação:Mon Oct 10 00:00:00 UTC 2022

Ementa:ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento de controle administrativo e de planejamento das atividades da Administração Tributária. Este instrumento não pode obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal, que decorre exclusivamente da Lei. Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal não constitui motivo suficiente para a nulidade do lançamento, especialmente quando não resultam em preterição do direito de defesa. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. Inexistindo a demonstração probatória não há que se falar em nulidade no lançamento. A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária aplicável. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004 CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. CUSTEIO. CONTRIBUIÇÃO A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. EMPRESA COM MAIS DE UM ESTABELECIMENTO E MAIS DE UMA ATIVIDADE. ATIVIDADE RURAL E ATIVIDADES AUTÔNOMAS DE NATUREZA NÃO RURAL. CONCEITO DE ATIVIDADE ECONÔMICA PREPONDERANTE DA EMPRESA. REGRA DE ENQUADRAMENTO ÚNICO PARA TODA A EMPRESA (MATRIZ E FILIAIS), INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 351 DO STJ, CONSTRUÍDA PARA O SAT/RAT/GILRAT, QUE PERMITE DIFERENCIAÇÃO PELO

CNPJ. EMPRESA DE PESQUISA EM SUA CONCEPÇÃO ECONÔMICA INTEGRAL. ATIVIDADE RURAL EM ESTABELECIMENTO/FILIAL DOTADO DE CNPJ. RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUÇÃO PRÓPRIA DO ESTABELECIMENTO. PRETENDIDO ENQUADRAMENTO SUBSTITUTIVO. IMPOSSIBILIDADE. RECOLHIMENTO CORRETO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTOS DE TODOS OS EMPREGADOS E TRABALHADORES AVULSOS. Com exceção das agroindústrias, é vedada às empresas, compreendidas a partir de seu todo (matriz e filiais), integrada por todos os estabelecimentos com CNPJ, que exploram outra atividade econômica, além da atividade rural, a prerrogativa de apurar a contribuição patronal a seu cargo, referente aos empregados da área rural, tomando como base o valor da comercialização da produção rural. A empresa, concebida como um todo, que desempenha outra atividade econômica autônoma de natureza comercial, industrial ou de serviços não está sujeita à contribuição previdenciária patronal substitutiva incidente sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, mantendo a condição de sujeito passivo das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22 da Lei 8.212, de 1991, em relação à remuneração de todos os segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço. A empresa (a pessoa jurídica), nessa conceituação, composta de sua matriz e filiais, e não cada estabelecimento de modo isolado, é a responsável pelo pagamento das contribuições sociais incidentes sobre a folha de pagamento. OPERAÇÃO DE MÚTUO. NÃO COMPROVAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO DOS FATOS PELA FISCALIZAÇÃO. POSSIBILIDADE. CONTRIBUIÇÕES DOS SEGURADOS. Para comprovação da operação de mútuo, firmado por instrumento particular, não se faz necessário o registro dos contratos de empréstimo em títulos e documentos, tampouco é exigido reconhecimento de firma para a sua validade, mas é imprescindível demonstrar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a ocorrência efetiva da operação de mútuo, sob pena do seu não reconhecimento. Não tendo o contribuinte comprovado a existência efetiva da operação de empréstimo, com suporte em documentação hábil e idônea, pode a fiscalização reclassificar os fatos, buscando a natureza dos fatos efetivamente ocorridos e lançar contribuições sociais previdenciárias relativo à entrega de numerários aos sócios sob o fundamento de que era decorrente de contrato de mútuo.

Numero da decisão:2202-009.219

Decisão:Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) Mário Hermes Soares Campos - Presidente (documento assinado digitalmente) Leonam Rocha de Medeiros - Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antonio de Queiroz, Ricardo Chiavegatto de Lima (suplente convocado), Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campo (Presidente).

Nome do relator: LEONAM ROCHA DE MEDEIROS

Em verdade, os argumentos coligidos pelo recorrente demonstram insatisfação contra o resultado do julgamento, e não, propriamente, com o modo como ele foi conduzido, isto é, com suposta inobservância de rito, procedimento ou garantia processual. O acórdão está motivado e fundamentado, ainda que com o resultado não concorde o recorrente, e que, eventualmente, eles estejam em desconformidade com o direito federal.

Ante o exposto, reiterado o exame das questões apresentadas no momento oportuno, durante o julgamento de mérito, REJEITO a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, violação do contraditório, contrariedade à ampla defesa e falha na observância do devido processo legal.

3 MÉRITO

A autoridade lançadora partiu da premissa de que a base de cálculo da contribuição previdenciária patronal deveria compreender os valores pagos ou creditados aos segurados empregados, quando não declarados em GFIP e não recolhidos. No tópico próprio do relatório fiscal, afirmou que os valores utilizados na constituição do crédito foram extraídos das folhas de pagamento, da Escrituração Contábil Digital e da DIRF da pessoa jurídica, todos referentes ao ano-calendário de 2014. Dentro desse universo, a fiscalização identificou uma base de cálculo específica, intitulada “rubricas da folha de pagamento não oferecidas à tributação”, relativa aos códigos “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP” e “FERIASCAP”.

O ponto central da acusação fiscal não foi negar, em tese, a incidência previdenciária sobre férias gozadas. Ao contrário: a própria fiscalização registrou que, em resposta ao “Termo de Constatação e Reintimação Fiscal”, o sujeito passivo informou que aquelas rubricas correspondiam a pagamentos sujeitos à contribuição previdenciária. A glosa fiscal nasceu de outro fundamento: embora a contribuinte reconhecesse a incidência, os valores pagos ou creditados sob tais rubricas, segundo a autoridade lançadora, não teriam sido incluídos nas bases de cálculo declaradas em GFIP. Para demonstrar isso, o relatório fiscal remeteu aos anexos “Base de Cálculo da CSP por Rubrica da FOPAG”, nos quais a coluna “Enquadramento da Rubrica para a Previdência” indicaria, para essas rubricas, a expressão “NÃO É BASE”, ao passo que a coluna “Base de cálculo da GFIP” não contemplaria os respectivos valores.

A fiscalização ainda procurou corroborar a conclusão por meio de comparação quantitativa entre a base informada em GFIP e a base apurada na folha de pagamento com a inclusão das rubricas tidas por excluídas. No relatório, o quadro da fl. 85 é apresentado como evidência de que a diferença entre a coluna “B” — base da folha de pagamento com todas as rubricas — e a coluna “A” — base declarada em GFIP — corresponderia aos valores das rubricas de férias excluídas, identificadas na coluna “D”. Em outras palavras, o lançamento foi construído sobre a equivalência entre a divergência GFIP/FOPAG e os montantes atribuídos às rubricas “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP” e “FERIASCAP”.

A DRJ manteve essa leitura. Ao apreciar a impugnação, consignou inicialmente que as rubricas autuadas diziam respeito a férias gozadas, e não a férias de natureza indenizatória. Essa distinção foi relevante porque a contribuinte, segundo o acórdão, havia invocado o art. 28, § 9º, “d”, da Lei nº 8.212/1991, relativo a importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional. A Turma julgadora afastou esse argumento por entender que não estavam no lançamento as rubricas de férias proporcionais, um terço de férias proporcionais, férias em dobro, férias vencidas ou um terço de férias vencidas; o objeto da autuação seriam rubricas de férias gozadas, apuradas nas planilhas fiscais de fls. 101 a 113.

Em seguida, a DRJ enfrentou a alegação de que os valores haviam sido efetivamente tributados. A contribuinte sustentara, na impugnação, que as rubricas “FERIASCA”, “FERIAS3CA”, “MEDFERCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP”, “FERIASCAP”, “FERIAS3CAP2” e “FERIASCAP2” constavam de recibo de férias, demonstrativo de pagamento e folha analítica, e que teriam sido incluídas na base de cálculo das contribuições. A DRJ, contudo, entendeu que os exemplos apresentados não infirmavam o lançamento. Primeiro, porque, na leitura da decisão, os exemplos juntados seriam de 2013, enquanto os valores lançados se referiam a 2014. Segundo, porque, ainda que tais verbas constassem na folha de pagamento como base da contribuição previdenciária, a fiscalização teria constatado que não foram declaradas em GFIP como base de cálculo. Daí a conclusão de improcedência da defesa nesse ponto.

O recurso voluntário combate essa conclusão por duas linhas articuladas. A primeira é de delimitação: a recorrente afirma que jamais pretendeu sustentar a não incidência das rubricas autuadas por serem indenizatórias. Segundo a tese recursal, as únicas verbas que ela indicara como não sujeitas à contribuição previdenciária eram férias em dobro, férias vencidas e respectivo terço por ocasião da rescisão, bem como férias proporcionais e respectivo terço também na rescisão contratual. As rubricas objeto da autuação, quais sejam, “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP”, “FERIASCAP”, “FERIAS3CAP 2” e “FERIASCAP 2”, seriam, diversamente, rubricas ordinárias de férias pagas aos empregados e, precisamente por isso, teriam integrado a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A segunda linha é probatória e contábil-operacional. A recorrente sustenta que, durante a fiscalização, apresentou esclarecimentos sobre as rubricas de férias e que, no recurso, ratificava a inclusão dessas rubricas na base de cálculo. Para exemplificar o procedimento, valeu-se do recibo de férias do empregado Leones Gonçalves e Silva, referente ao período de 16/12/2013 a 04/01/2014. Com esse exemplo, buscou demonstrar que as rubricas “FERIASCA”, “FERIAS3CA” e “MEDFERCA” haviam sido incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A recorrente também rebateu expressamente a objeção da DRJ de que os exemplos diriam respeito apenas a 2013. Segundo o recurso, o exemplo do empregado Leones foi escolhido justamente porque suas férias atravessaram dois meses e dois anos: parte em dezembro de 2013 e parte em janeiro de 2014. Assim, a parcela relativa ao ano de 2014 teria sido incluída na base de

cálculo da competência correspondente, e não simplesmente tratada como fato estranho ao período autuado.

A explicação operacional apresentada no recurso é que, quando as férias são fruídas em período que alcança dois meses, a empresa lançaria os valores sob códigos distintos, cada qual alocado à competência própria, em atenção ao regime de competência aplicável ao recolhimento das contribuições previdenciárias. Nessa sistemática, “FERIASCA” e “FERIAS3CA” corresponderiam aos pagamentos de férias e do terço constitucional relativos ao primeiro período de fruição, isto é, ao primeiro mês. Já “FERIAS3CAP 2” e “FERIASCAP 2” corresponderiam, segundo a recorrente, aos pagamentos de férias e do terço constitucional relativos ao segundo período de fruição, isto é, ao mês subsequente.

No exemplo invocado, o demonstrativo de dezembro de 2013 indicaria pagamento de férias pelos dias usufruídos naquela competência, nos valores de R\$ 1.780,82 a título de férias e R\$ 594,65 a título de um terço. A folha de janeiro de 2014, por sua vez, registraria os valores relativos aos dias fruídos nessa competência, de R\$ 445,20 a título de férias e R\$ 148,66 a título de um terço. A recorrente afirma que a soma desses valores perfaz o total constante do recibo de férias, i.e., R\$ 2.226,02 e R\$ 743,32, respectivamente, o que, em sua leitura, evidenciaria a coerência do procedimento interno e a inclusão dos montantes na tributação previdenciária.

No fecho do recurso, a contribuinte formula a tese de modo abrangente: os valores pagos a título de férias, lançados sob os códigos “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP”, “FERIASCAP”, “FERIAS3CAPZ” e “FERIASCAPZ”, teriam sido devidamente incluídos nas bases de cálculo das contribuições previdenciárias no período de janeiro a dezembro de 2014.

Por fim, é importante destacar uma discrepância gráfica, que pode se referir tão-somente à idiosincrasia dos redatores das referidas peças (Refisc, acórdão-recorrido e razões recursais), ou mesmo ao diatrema TITIVILLVS.

Esse *caveat* é relevante porque reproduz o problema da grafia com “Z”, indicada nas razões recursais; contudo, o desenvolvimento argumentativo anterior do recurso trabalhou majoritariamente com “FERIAS3CAP 2” e “FERIASCAP 2”, razão pela qual a leitura mais fiel é registrar a variação gráfica sem convertê-la, por conta própria, em fato contábil diverso.

A meu sentir, a exigência não resiste a um exame mais atento da dinâmica efetivamente adotada pela Recorrente, tal como comprovada nestes autos.

A autuação parte de uma constatação que, em uma primeira aproximação, pode parecer intuitiva: se determinada rubrica aparece, em demonstrativo fiscal, como “NÃO É BASE”, e se há diferença entre a base declarada em GFIP e a base extraída da folha de pagamento, seria tentador concluir que os valores correspondentes foram subtraídos da tributação previdenciária. Ocorre que essa conclusão, embora compreensível no plano da leitura inicial dos arquivos, não se sustenta quando se recompõe o percurso material dos pagamentos de férias.

A Fiscalização, nesse ponto, não incorreu propriamente em uma leitura arbitrária; incorreu em leitura incompleta. Tomou como definitiva uma indicação formal extraída dos demonstrativos, sem cotejá-la com a natureza das rubricas, com os recibos de férias, com os demonstrativos de pagamento e, sobretudo, com a lógica de apropriação por competência. O erro, portanto, é sutil: não está em reconhecer que férias gozadas e respectivo terço constitucional se submetem, em tese, à contribuição previdenciária, uma premissa que a própria Recorrente jamais negou, mas em presumir que a forma de apresentação de determinadas rubricas nos relatórios fiscais equivaleria, por si só, à ausência material de tributação.

A controvérsia, assim, deve ser recolocada em seu devido lugar.

Não se discute se férias regularmente fruídas integram o salário de contribuição. Também não se sustenta que as rubricas autuadas tenham natureza indenizatória. Até onde se pode observar nestes autos, a Recorrente sempre distinguiu, de modo coerente, as verbas efetivamente excluídas da incidência, como férias indenizadas, férias vencidas ou proporcionais pagas em rescisão e respectivos adicionais, das rubricas ordinárias de férias gozadas, que foram tratadas como verbas tributáveis. A autuação, porém, embaralha esses planos: aproxima rubricas de férias ordinárias de hipóteses legalmente diversas e, a partir dessa aproximação, constrói uma inferência de omissão que os documentos não confirmam.

Há, aqui, um ponto decisivo (ou *determinante*, no léxico de controle usualmente adotado). A Fiscalização leu a divergência entre GFIP e folha como se ela traduzisse, de maneira automática, a exclusão das rubricas de férias da base previdenciária. Mas uma diferença agregada entre bases não basta, por si só, para demonstrar falta de recolhimento. O lançamento exige mais do que uma coincidência aritmética aparente; exige demonstração individualizada de que os valores pagos sob aquelas rubricas não foram absorvidos pela base tributada em nenhuma etapa da apuração. Sem esse passo adicional, a conclusão permanece no terreno da presunção.

E é justamente esse passo que a Recorrente recompôs ao explicar a mecânica de registro das férias na folha de pagamento. Quando o período de fruição alcançava mais de uma competência, os valores eram segregados em códigos distintos, de modo a refletir a parcela correspondente a cada mês. Assim, determinados códigos indicavam os valores de férias e de um terço relativos ao primeiro mês de gozo, ao passo que outros códigos refletiam os valores correspondentes ao mês subsequente. Essa metodologia não revela exclusão da tributação; revela, antes, a observância do regime de competência.

O exemplo do empregado cujas férias se iniciaram em dezembro de 2013 e se encerraram em janeiro de 2014 ilustra com precisão essa lógica. A leitura da DRJ, ao afastá-lo sob o fundamento de que se trataria de exemplo relativo a 2013, deixa escapar justamente o dado que lhe confere relevância: o período de férias atravessou duas competências, uma das quais inserida no próprio ano autuado. A parcela relativa a janeiro de 2014 não é estranha ao lançamento; ao contrário, é demonstração concreta de como a Recorrente alocava, mês a mês, os valores de férias e o respectivo adicional.

Esse ponto revela o limite da leitura fiscal. Ao considerar o recibo como se ele fosse um evento monolítico, ou ao tratar o exemplo como pertencente apenas ao ano anterior, a Fiscalização e a decisão recorrida deixam de perceber que o sistema de folha opera por competência, e não por uma abstração documental isolada. O recibo de férias pode refletir um período contínuo de descanso; a tributação previdenciária, entretanto, deve observar a competência em que as parcelas remuneratórias são devidas, pagas ou creditadas. Daí a utilização de rubricas distintas não indicar omissão, mas segmentação operacional.

A menção, nos demonstrativos fiscais, à expressão “NÃO É BASE” tampouco poderia ter sido tomada como prova conclusiva. Em sistemas de folha complexos, parametrizações, nomenclaturas e classificações internas nem sempre espelham, de modo autossuficiente, o tratamento tributário final conferido ao pagamento. Podem refletir etapas intermediárias, agrupamentos, rubricas auxiliares ou formas de alocação contábil. Por isso, diante da explicação apresentada pela Recorrente, cabia à autoridade lançadora demonstrar materialmente que os valores não foram incluídos na base tributável, e não apenas reiterar a leitura formal do relatório extraído do sistema.

A própria postura da Recorrente durante a fiscalização reforça essa conclusão. Não houve tentativa de qualificar as rubricas atuadas como indenizatórias, tampouco de negar a incidência previdenciária sobre férias gozadas. Ao contrário, a empresa esclareceu que os valores eram tributáveis e explicou a razão pela qual determinados códigos apareciam de forma segmentada. Essa conduta é incompatível com a tese de ocultação ou exclusão deliberada de base. O que se tem, em realidade, é uma divergência de leitura sobre a forma de registro das rubricas, e não a demonstração positiva de falta de recolhimento.

Sob esse ângulo, o vício da autuação não está apenas na conclusão, mas no método. A Fiscalização saltou da identificação de uma diferença formal para a constituição de crédito tributário, sem percorrer o caminho probatório necessário entre uma coisa e outra. A diferença entre bases poderia justificar questionamento, pedido de esclarecimento, diligência adicional ou exame mais fino da folha; não autorizava, sem essa depuração, a conclusão categórica de que as férias foram omitidas da tributação.

A decisão recorrida, ao manter o lançamento, acabou por reproduzir essa mesma insuficiência. Afirmou que as rubricas eram de férias gozadas, ponto este não substancialmente controvertido, e que não teriam sido declaradas em GFIP como base de cálculo, mas não enfrentou, com a densidade necessária, a demonstração de que os valores foram apropriados por competência e integraram a tributação devida. Em vez de examinar a materialidade do procedimento, a DRJ limitou-se a prestigiar a leitura fiscal dos demonstrativos.

A consequência jurídica é clara. Se a própria Recorrente reconhece a incidência das contribuições sobre as rubricas ordinárias de férias, e se os documentos por ela apresentados demonstram a apropriação dos valores segundo o regime de competência, não há suporte suficiente para manter a exigência. A Fiscalização poderia ter se confundido, de modo

compreensível, diante da multiplicidade de códigos, da variação de nomenclaturas e da segmentação mensal das férias. Mas o lançamento tributário não se satisfaz com uma compreensão inicial plausível; exige certeza suficiente quanto à ocorrência do fato gerador, à composição da base de cálculo e à efetiva falta de recolhimento.

Por isso, a conclusão que melhor se harmoniza com o conjunto documental é a de que não houve exclusão indevida das rubricas “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP”, “FERIASCAP”, “FERIAS3CAPZ” e “FERIASCAPZ” da base previdenciária. Houve, isto sim, uma forma própria de registro e alocação das férias fruídas, especialmente quando o período de gozo atravessava mais de uma competência. A leitura fiscal, embora explicável à primeira vista, revelou-se insuficiente para sustentar a exigência.

Nesse ponto, as razões recursais não se limitam a uma alegação abstrata de que as rubricas foram tributadas. Elas ancoram a tese em documentos e coordenadas específicas dos autos, embora com diferentes graus de precisão.

O recurso indica, em primeiro lugar, as próprias planilhas da Fiscalização, denominadas “Base de Cálculo da CSP por Rubrica da FOPAG”, localizadas às fls. 101/127 dos autos. Essa referência aparece para demonstrar que, além das rubricas expressamente mencionadas no relatório fiscal — “FERIAS3CA”, “FÉRIASCA”, “FÉRIAS”, “FÉRIAS3CAP” e “FERIASCAP” —, as planilhas fiscais também teriam contemplado os códigos “FERIAS3CAP 2” e “FERIASCAP 2”, igualmente tratados pela Fiscalização como não oferecidos à tributação.

Em segundo lugar, o recurso remete à resposta à intimação datada de 14/05/2018, localizada às fls. 37/41 dos autos, como prova de que, ainda durante a auditoria, a Recorrente prestou esclarecimentos sobre as rubricas de férias. Essa referência é relevante porque sustenta a distinção entre as rubricas indenizatórias, que a empresa admitia como não integrantes do salário de contribuição, e as rubricas ordinárias de férias gozadas, que, segundo a defesa, foram tributadas.

Em terceiro lugar, a peça recursal invoca o Doc. 03 anexo à Impugnação, consistente no recibo de férias do Sr. Leones Gonçalves e Silva, relativo ao período de 16/12/2013 a 04/01/2014. Esse documento é usado como exemplo concreto da mecânica de registro: as rubricas “FERIASCA”, “FERIAS3CA” e “MEDFERCA” teriam sido incluídas na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

O mesmo Doc. 03 é novamente citado para demonstrar a segregação por competência. O recurso afirma que, no demonstrativo de dezembro de 2013, constariam os valores de R\$ 1.780,82 a título de férias e R\$ 594,65 a título de um terço, relativos aos dias fruídos naquela competência. Em seguida, aponta que, na folha de pagamento de janeiro de 2014, haveria novo registro de férias do mesmo empregado, nos valores de R\$ 445,20 e R\$ 148,66, correspondentes aos dias usufruídos em janeiro. A soma desses valores, segundo a defesa, equivaleria ao total do recibo: R\$ 2.226,02 de férias e R\$ 743,32 de terço constitucional.

Portanto, há, sim, ancoragem probatória específica. As principais coordenadas são: fls. 101/127, para as planilhas fiscais; fls. 37/41, para a resposta à intimação; e Doc. 03 anexo à Impugnação, para o recibo/demonstrativos do empregado Leones Gonçalves e Silva. A referência ao Doc. 03 é a mais substancial do ponto de vista argumentativo, porque não apenas indica um documento, mas dele extrai valores, período de fruição e lógica de competência.

A ressalva é que, no tópico conclusivo do recurso, aparecem as rubricas com grafia “FERIAS3CAPZ” e “FERIASCAPZ”, enquanto o desenvolvimento probatório anterior trabalha sobretudo com “FERIAS3CAP 2” e “FERIASCAP 2”. Assim, é prudente tratar essa variação como uma inconsistência gráfica do recurso, sem afirmar além do que o documento permite.

Dessa forma, deve ser reformado o acórdão recorrido, para cancelar a parcela do auto de infração relativa a essas rubricas. Mantê-la significaria converter uma dúvida interpretativa sobre a mecânica da folha em presunção de omissão tributária; e, em matéria de lançamento de ofício, a presunção não pode substituir a prova da efetiva ausência de tributação.

Diante do exposto, acolho o argumento.

3.1 PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Discute-se a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos pela Recorrente a seus empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados, relativamente ao acordo celebrado em 2013 e pago no ano de 2014. A controvérsia não se estabelece em torno da existência dos pagamentos, tampouco da natureza jurídica abstrata da PLR quando regularmente instituída. O ponto litigioso reside, mais precisamente, em saber se o programa adotado pela Recorrente observou os requisitos da Lei nº 10.101/2000, de modo a preservar a desvinculação remuneratória dos valores pagos.

No Relatório Fiscal, a autoridade lançadora entendeu que os pagamentos efetuados a título de PLR não poderiam ser excluídos do salário de contribuição, por suposto descumprimento das condições legais previstas na Lei nº 10.101/2000.

Para a Fiscalização, a participação nos lucros ou resultados somente se mantém desvinculada da remuneração quando precedida de negociação regular e quando o instrumento respectivo contém regras claras, objetivas e previamente pactuadas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Sob essa chave interpretativa, a autoridade fiscal apontou **três desconformidades**: (a) a celebração dos acordos em data posterior ao início do período aquisitivo; (b) a alegada ausência de metas claras e objetivas; e (c) a suposta inexistência de mecanismos adequados de aferição e acompanhamento.

Quanto ao primeiro ponto, o Relatório Fiscal registrou que os acordos de PLR referentes ao exercício de 2013, pagos em 2014, foram firmados em 29/06/2013, relativamente ao estabelecimento matriz, e em 24/06/2013, relativamente à filial. A partir desse dado, a

Fiscalização concluiu que os empregados não teriam podido conhecer, desde o início do exercício, quais metas deveriam perseguir, quais regras deveriam observar e qual seria o efeito financeiro de seu desempenho. Em sua leitura, a assinatura dos acordos cerca de seis meses após o início do ano comprometeria a função incentivadora da PLR e afastaria a pactuação prévia exigida pela legislação.

No tocante às metas, a autoridade fiscal considerou que os instrumentos apresentados não permitiriam identificar, com clareza suficiente, os resultados que a empresa pretendia alcançar por meio de seus empregados. O Relatório Fiscal destacou, em especial, referências a lucro operacional, vendas líquidas, fluxo de caixa, desempenho de vendas no varejo e revisão qualitativa, entendendo que tais critérios seriam genéricos, insuficientemente parametrizados ou atrelados a fatores externos ao desempenho direto dos empregados brasileiros. Daí a conclusão de que os acordos não conteriam regras claras e objetivas, em desconformidade com o art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101/2000.

Por fim, quanto aos mecanismos de aferição, a Fiscalização entendeu que a Recorrente não teria comprovado o acompanhamento periódico das metas nem a divulgação, aos empregados, das informações necessárias à verificação do cumprimento do programa. Embora a empresa tenha apresentado acordos coletivos, listagens de pagamentos, documentos relativos ao desenho do bônus e formulários de cálculo individual, a autoridade lançadora considerou que tais elementos não demonstrariam, por si, a existência de mecanismos efetivos de aferição e acompanhamento. Com base nesse conjunto de conclusões, os pagamentos de PLR foram tratados como parcelas integrantes do salário de contribuição.

A DRJ manteve a exigência. No acórdão recorrido, a Turma Julgadora reconheceu, em linha geral, que a PLR é instituto condicionado ao atendimento dos pressupostos legais e que os pagamentos realizados sob essa rubrica não são automaticamente imunes à incidência previdenciária. Segundo a decisão, a desvinculação remuneratória depende da observância efetiva da Lei nº 10.101/2000, notadamente quanto à pactuação prévia, à clareza das regras e à existência de mecanismos de aferição e acompanhamento.

Em relação à data de assinatura dos acordos, a DRJ assentou que a negociação, a pactuação e o arquivamento do instrumento na entidade sindical devem ocorrer antes da conclusão das metas ou resultados e em momento suficientemente distante do término do período de apuração, sob pena de se esvaziar a finalidade de incentivo à produtividade. Embora tenha admitido que a análise do caso concreto poderia levar em consideração fatores como o tipo de meta, a comprovação de tratativas anteriores e a existência de programas semelhantes em anos pretéritos, a decisão concluiu que, no caso da Recorrente, a ausência de comprovação de negociação prévia bastaria para comprometer a validade do plano.

Quanto às metas, a DRJ acompanhou a leitura fiscal de que os acordos não teriam definido, com a precisão necessária, critérios claros e objetivos para aferição do direito dos empregados à PLR. A decisão registrou que os instrumentos indicariam percentuais de

participação e fariam referência ao atingimento de metas, mas não trariam, de modo suficientemente objetivo, a metodologia ou os parâmetros que permitiriam aos empregados compreender e acompanhar o cumprimento dessas metas. Também destacou aparente inconsistência entre cláusulas do acordo e determinados componentes de metas de negócio, como lucro operacional, vendas líquidas e fluxo de caixa.

No que se refere aos mecanismos de aferição e acompanhamento, a DRJ igualmente manteve a acusação fiscal. Para a Turma Julgadora, os documentos apresentados pela Recorrente não comprovariam que os empregados receberam, ao longo do período, informações periódicas e aptas a permitir o acompanhamento do desempenho necessário ao recebimento da PLR. Assim, a decisão concluiu que a empresa não teria demonstrado a observância das exigências legais, razão pela qual julgou improcedente a impugnação e manteve a exigência previdenciária sobre os valores pagos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que a leitura fiscal e a decisão recorrida desconsideram o conjunto documental e o contexto operacional em que o programa de PLR foi instituído. Em suas razões, afirma que os pagamentos observaram os requisitos da Lei nº 10.101/2000, pois decorreram de instrumentos coletivos celebrados com os sindicatos representativos, com participação de comissão de empregados, e integraram programa estruturado, reiterado em anos anteriores, conhecido pelos trabalhadores e acompanhado por mecanismos internos de definição, avaliação e mensuração de metas.

No que diz respeito à pactuação prévia, a Recorrente reconhece que os acordos formais foram assinados em junho de 2013, mas sustenta que esse dado, isoladamente, não autoriza a descaracterização da PLR. Argumenta que a legislação não exige, como condição absoluta, que o instrumento seja assinado antes do primeiro dia do período aquisitivo, mas que as regras e metas sejam conhecidas e pactuadas antes do pagamento e antes da aferição final dos resultados. Acrescenta que os programas de PLR vinham sendo adotados em anos anteriores com estrutura semelhante, o que afastaria qualquer surpresa aos empregados, e que as metas individuais foram fixadas no início de 2013 nos sistemas internos da empresa, em conjunto entre empregados e gestores.

Quanto à clareza das metas, a Recorrente afirma que os acordos coletivos descreviam os critérios, condições, percentuais e índices necessários à apuração da PLR. Segundo a defesa, o programa “Participando do Sucesso” previa critérios de elegibilidade, regras para hipóteses de afastamento, vinculação ao atingimento de metas constantes dos anexos, período de apuração e metodologia de cálculo do valor devido a cada participante. A existência de indicadores de negócio e de metas individuais não revelaria obscuridade, mas a estrutura própria de um programa de incentivo compatível com a complexidade da operação empresarial.

Por fim, quanto aos mecanismos de aferição e acompanhamento, a Recorrente sustenta que realizou reuniões periódicas de resultados e avaliações individuais ao longo do exercício de 2013. Tais mecanismos teriam permitido aos empregados acompanhar o

desempenho das áreas, a evolução dos objetivos e o cumprimento das metas individuais. Assim, a defesa afirma que a Fiscalização e a DRJ adotaram uma leitura excessivamente formalista da Lei nº 10.101/2000, exigindo modelo único de acompanhamento e desconsiderando os instrumentos efetivamente utilizados pela empresa para comunicar, monitorar e avaliar o cumprimento do programa.

É a partir desse quadro, quer dizer, acusação fiscal fundada em suposta ausência de pactuação prévia, clareza e aferição; decisão administrativa que ratificou tais premissas; e recurso voluntário que recompõe o contexto negocial, documental e operacional da PLR, que se passa a demonstrar a regularidade dos pagamentos efetuados pela Recorrente e a consequente improcedência da exigência previdenciária.

Em termos gerais, eis os requisitos para reconhecimento da validade do PLR:

Requisito	Descrição	Base Legal/Jurisprudencial
Negociação Coletiva	Deve resultar de negociação entre empresa e empregados, formalizada por: Comissão Paritária (com representante sindical) OU Convenção/Acordo Coletivo de Trabalho	Lei nº 10.101/2000; CARF RECURSO VOLUNTARIO 10830727490201307 2202-011.828 (27/05/2026)
Representação Sindical	Presença obrigatória de representante do sindicato da categoria nas negociações	CARF — ausência do representante sindical invalida o programa para fins fiscais
Regras Claras e Objetivas	Instrumento deve conter critérios objetivos para aferição de metas (produtividade, qualidade, lucratividade, etc.)	CARF RECURSO VOLUNTARIO 16327721137202191 2302-004.393 (20/05/2026); STJ
Precedência na Fixação	Regras devem ser estabelecidas ANTES do pagamento: • Antes da antecipação (se houver) • Mínimo 90 dias antes do pagamento da parcela única/final	Lei nº 14.020/2020
Periodicidade	Máximo 2 pagamentos por ano civil; intervalo mínimo de 1 trimestre civil entre pagamentos	Lei nº 10.101/2000
Vinculação a Metas	Pagamentos devem estar atrelados à apuração de resultados futuros, não a mera liberalidade	STJ — AgInt no AREsp 1127411 RJ 2017/0157483-4 (20/04/2023)

Com efeito, a controvérsia relativa à regularidade dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados não pode ser reduzida à constatação puramente cartular da data aposta no instrumento coletivo, como se o documento fosse, por si só, a totalidade do fato jurídico documentado. A assinatura, enquanto inscrição material de um suporte físico, pertence a uma ordem semiótica própria: ela é signo, marca, vestígio e forma de estabilização de um sentido; não é, porém, necessariamente o próprio acontecimento negocial em sua duração histórica.

À luz da teoria da comunicação e da semiose, o documento é significativo; o ato negocial, a ciência dos empregados, a circulação das metas e a sedimentação de expectativas no corpo social da empresa compõem o campo do significado. Entre um e outro há mediação, não identidade. Por isso, do ponto de vista da temporalidade, impõe-se distinguir a sincronia do documento, i.e., o instante em que o suporte é subscrito, arquivado ou formalmente completado, da diacronia do processo comunicativo e negocial, a sucessão de atos pelos quais regras, metas, critérios e expectativas são produzidos, transmitidos, compreendidos, reiterados e incorporados à conduta dos destinatários.

Nesse sentido, a assinatura de junho de 2013 não esgota, em tese, a temporalidade juridicamente relevante do programa de PLR. Como ensinaria uma leitura saussuriana, o signo não

vale isoladamente por sua materialidade gráfica, mas por sua posição em um sistema de diferenças; e, transposta a intuição ao campo probatório, a data inscrita no acordo somente adquire sentido quando relacionada aos demais signos do processo: comunicações internas, reuniões, telas de sistema, pactuações anteriores, avaliações intermediárias e práticas empresariais efetivamente conhecidas pelos empregados.

Do mesmo modo, em chave barthesiana, o documento não é uma superfície neutra, mas um texto: nele se condensam camadas de sentido, algumas denotativas, como a data de assinatura, outras conotativas, como a pretensão de que aquela assinatura apenas formalize uma prática já inteligível, esperada e comunicada. **A prova da regularidade temporal da PLR, portanto, depende de saber se o instrumento formal apenas cristalizou uma normatividade previamente comunicada ou se, ao contrário, criou ex post facto regras que somente passaram a existir quando parcela relevante do período aquisitivo já havia transcorrido.**

Entretanto, precisamente porque a defesa pretende deslocar o centro de gravidade da data de assinatura para uma temporalidade anterior, comunicacional e prática, ela assume o ônus argumentativo de demonstrar essa anterioridade por atos e fatos específicos, individualizáveis e verificáveis.

Não basta invocar, em registro ATÁVICO, a transmissão de uma prática empresarial de ano a ano, como se a repetição genérica do passado fosse suficiente para provar a ciência concreta dos trabalhadores no presente. A palavra “atávica” é aqui empregada para designar uma explicação fundada na herança difusa de práticas pretéritas, quase como se o conhecimento das regras de PLR se transmitisse por continuidade cultural espontânea, sem necessidade de atos atuais de comunicação, negociação e recepção. Mas o direito probatório não opera com ancestralidades presumidas; opera com ocorrências demonstráveis.

Daí a importância da noção de fatos “discretos”, tomada em seu sentido epistemológico-matemático. Discreto é aquilo que se apresenta em unidades separáveis, contáveis, demarcáveis no tempo e no espaço, em oposição ao contínuo indiferenciado.

Aplicada à prova da temporalidade da PLR, a exigência de descrição significa que a alegação de prática reiterada deve decompor-se em eventos determinados: qual reunião ocorreu, em que data, com quais participantes, qual conteúdo foi transmitido, quais metas foram disponibilizadas, a quais empregados, por qual sistema, em que momento, com que possibilidade de consulta, revisão ou impugnação, e de que modo isso se conectou ao acordo coletivo posteriormente subscrito. Somente essa conversão do contínuo narrativo em unidades discretas permite controlar a passagem do discurso à prova, da tradição invocada ao fato demonstrado, da memória institucional ao acontecimento juridicamente relevante.

Examinadas as razões recursais sob esse critério, verifica-se que há, de fato, tentativa de ancoragem em alguns atos e fatos determinados. A Recorrente aponta que os acordos de anos anteriores teriam regras e critérios praticamente idênticos aos de 2013; sustenta que as metas individuais, correspondentes a parcela relevante do programa, teriam sido fixadas

no início do período aquisitivo, inclusive mediante telas de sistema relativas a empregados específicos; menciona reunião realizada em 19/04/2013 para apresentação de resultados e objetivos; e invoca cronogramas de avaliação com definição inicial de objetivos até 31/01/2013, revisão intermediária em agosto e avaliações finais em dezembro. Esses elementos impedem que a discussão seja tratada como mera oposição mecânica entre “assinatura em junho” e “irregularidade automática”. Há, nas razões recursais, uma narrativa diacrônica: a de que o documento de junho não teria inaugurado a normatividade da PLR, mas apenas formalizado um circuito anterior de comunicação, expectativa e acompanhamento.

Todavia, a força persuasiva dessa narrativa depende da suficiência desses marcos discretos para provar a anterioridade substancial exigida pela finalidade legal da PLR. Se as telas de sistema dizem respeito apenas a empregados exemplificativos, se a reunião de 19/04/2013 não demonstra alcance universal ou conteúdo suficientemente preciso das metas, se os acordos anteriores apenas revelam semelhança estrutural, mas não ciência atual e inequívoca dos trabalhadores quanto às regras de 2013, então a tese defensiva permanece parcialmente apoiada em uma continuidade atávica, não inteiramente convertida em prova discreta.

Em outras palavras, a recorrente identifica signos de anterioridade, mas ainda se deve indagar se esses signos demonstram o ato comunicado em sua extensão coletiva, sua inteligibilidade concreta e sua eficácia motivacional durante o período aquisitivo.

Nesse ponto, contudo, e apesar de altamente sofisticada e elegante, a narrativa defensiva não supera o plano da afirmação.

Embora procure deslocar a controvérsia da data formal de assinatura para uma anterioridade prática, comunicacional e organizacional, a Recorrente não logra demonstrar, por meio de atos discretos, que essa anterioridade efetivamente existiu. O que se apresenta é uma sequência argumentativa construída por aproximação: acordos pretéritos teriam sido semelhantes; os empregados, por isso, não teriam sido surpreendidos; metas individuais teriam sido lançadas em sistemas internos; reuniões teriam sido realizadas; avaliações teriam ocorrido ao longo do exercício. Mas nenhuma dessas premissas, tomada isoladamente ou em conjunto, comprova o ponto decisivo: que, antes ou desde o início do período aquisitivo, os trabalhadores já tinham ciência clara, completa, objetiva e operacional das regras específicas da PLR de 2013.

Com efeito, a prova exigida não é a de uma cultura empresarial genérica, nem a de uma expectativa difusa de recebimento de PLR, nem tampouco a de que, em anos anteriores, existiram programas semelhantes. A prova necessária seria outra: a demonstração de atos comunicacionais determinados, temporalmente localizados, materialmente acessíveis e subjetivamente dirigidos aos empregados abrangidos pelo programa. Seria preciso identificar, com precisão, quando as regras foram transmitidas, por quem, a quem, com qual conteúdo, mediante qual suporte, com que possibilidade de conhecimento efetivo e com que grau de correspondência em relação ao acordo posteriormente assinado. Ausente essa decomposição da narrativa em

eventos discretos, a alegação de anterioridade permanece como continuidade presumida, não como fato provado.

Daí porque a invocação de práticas reiteradas não basta. Ela opera como argumento de tradição, não como demonstração de ocorrência. A semelhança entre programas de anos anteriores pode até sugerir uma ambiência organizacional, mas não comprova que as regras do exercício de 2013 foram previamente pactuadas, comunicadas e compreendidas pelos trabalhadores antes da formalização tardia do instrumento. A expectativa derivada da repetição não equivale à ciência jurídica das condições vigentes; a familiaridade com uma prática pretérita não substitui a comunicação atual das metas, índices, critérios, prazos e mecanismos de aferição aplicáveis ao período fiscalizado. Em matéria de PLR, a regularidade não decorre de memória institucional, mas de pactuação demonstrável.

Além disso, a referência a telas de sistema, reuniões e avaliações tampouco supre essa lacuna. Esses elementos, tal como apresentados, não demonstram a universalidade da comunicação, a identidade entre o conteúdo divulgado e o conteúdo pactuado, nem a anterioridade integral das regras que condicionariam o pagamento. Podem evidenciar a existência de práticas internas de gestão de desempenho; não comprovam, porém, que tais práticas tenham constituído, antes da assinatura dos acordos coletivos, um programa de PLR juridicamente completo, cognoscível e vinculante. Há, portanto, um salto lógico entre a existência de instrumentos corporativos de acompanhamento e a conclusão de que os empregados conheciam previamente, de modo suficiente, as regras da participação nos lucros ou resultados.

Sob essa perspectiva, a assincronia entre o suporte físico e o ato documentado, embora teoricamente possível, não foi provada no caso concreto. A Recorrente pretende que o documento assinado em junho seja compreendido como mera cristalização posterior de uma negociação e de uma comunicação já existentes. Todavia, não apresenta prova robusta de que o ato documentado antecedeu o documento. O que há é a posterioridade inequívoca do suporte formal e a anterioridade apenas alegada de práticas empresariais, sem a necessária ancoragem em fatos específicos, individualizados e verificáveis. A semiose documental, aqui, não autoriza a dissociação pretendida: se o documento é posterior, caberia à parte demonstrar que o sentido jurídico nele inscrito já circulava antes, de maneira clara e eficaz, entre os sujeitos destinatários. Essa demonstração não foi feita.

Por conseguinte, a tese defensiva não consegue converter diacronia em prova. Ela descreve uma história, mas não comprova os seus acontecimentos estruturantes. Aponta para um processo, mas não individualiza suficientemente os atos que o compõem. Invoca comunicação, mas não demonstra recepção. Invoca reiteração, mas não comprova a atualização concreta da prática no exercício fiscalizado. Invoca ciência dos empregados, mas não evidencia, por elementos objetivos, que essa ciência recaiu sobre regras claras, completas e previamente pactuadas. O resultado é a permanência de uma lacuna probatória justamente no ponto em que a prova deveria ser mais rigorosa: a temporalidade da pactuação e da cognoscibilidade das metas.

Assim, a conclusão que se impõe é a de que inexistente prova suficiente da anterioridade substancial do programa de PLR. A assinatura dos acordos em junho de 2013 permanece, então, como marco temporal juridicamente relevante, não porque o suporte físico deva ser fetichizado, mas porque a parte que pretendia dissociar o documento do ato documentado não demonstrou, por fatos discretos e verificáveis, que o ato negocial e comunicacional já se encontrava consumado antes da formalização. A irregularidade temporal, portanto, não decorre de apego formalista à data da assinatura, mas da ausência de prova de que, antes dela, houvesse pactuação prévia dotada de clareza, objetividade, publicidade interna e aptidão efetiva para orientar a conduta produtiva dos trabalhadores.

Em síntese, a Recorrente pretende substituir a prova da anterioridade por uma narrativa de continuidade. Todavia, no regime jurídico da PLR, continuidade não é anterioridade; expectativa não é pactuação; prática reiterada não é comunicação específica; e memória institucional não é prova de ciência atual. A inexistência de atos discretos capazes de ancorar a alegada transmissão prévia das regras impede reconhecer regularidade temporal aos pagamentos realizados. Desse modo, ausente demonstração concreta de que os empregados conheciam previamente as metas, os critérios e os mecanismos de aferição do programa, deve prevalecer a conclusão de que a PLR foi formalizada tardiamente e, por isso, não atende ao requisito legal de pactuação prévia.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

3.2 NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS VALORES REFERENTES À CONCESSÃO DE AUTOMÓVEIS E AO REEMBOLSO DE DESPESAS COM COMBUSTÍVEIS

No que se refere à pretendida incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores relacionados à concessão de automóveis e ao reembolso de despesas com combustíveis, a controvérsia posta nos autos desloca-se do plano abstrato da natureza jurídica da utilidade para o plano, mais rigoroso e decisivo, da prova do fato gerador, da individualização da base de cálculo e da demonstração concreta de que tais bens e valores foram efetivamente entregues aos empregados como vantagem remuneratória, e não como instrumentos necessários ao desempenho de suas funções.

Com efeito, o Relatório Fiscal parte da premissa de que a Recorrente teria remunerado indiretamente determinados empregados mediante a cessão não onerosa de veículos de sua propriedade, bem como mediante o pagamento de combustíveis. A partir dessa premissa, a Fiscalização considerou tais parcelas como salário-utilidade, adotando, para os automóveis, critério estimativo vinculado ao valor mensal de depreciação dos bens, e, para os combustíveis, os registros contábeis das despesas correspondentes. A acusação fiscal, portanto, estruturou-se sobre a ideia de que o fornecimento dos veículos e o custeio de combustíveis teriam ocorrido “pelo trabalho”, e não “para o trabalho”, atraindo, por isso, a incidência das contribuições previdenciárias.

A DRJ, ao apreciar a impugnação, manteve a acusação fiscal sob fundamento essencialmente probatório. Para a autoridade julgadora, os autos de infração estariam revestidos das formalidades legais, os valores teriam sido levantados e documentados pela Fiscalização, e a própria política interna da empresa admitiria o uso particular dos veículos executivos. A partir dessa leitura, concluiu-se que caberia à contribuinte demonstrar o uso dos automóveis em serviço, deslocando-se à Recorrente o ônus de afastar a natureza remuneratória atribuída pela Fiscalização à concessão dos veículos e ao reembolso de combustíveis.

É precisamente contra esse deslocamento argumentativo e probatório que se insurge o Recurso Voluntário. A Recorrente sustenta que a Fiscalização não realizou a necessária individualização dos valores, não segregou o uso profissional do eventual uso particular, não investigou concretamente as funções exercidas pelos empregados beneficiários, nem solicitou elementos aptos a distinguir despesas vinculadas à atividade empresarial daquelas que, apenas em tese, poderiam representar utilidade pessoal. Segundo as razões recursais, os veículos eram utilizados como ferramentas de trabalho por empregados cujas atribuições demandavam deslocamentos externos, visitas a pontos de venda, reuniões com parceiros comerciais e acompanhamento de atividades relacionadas ao negócio. Assim, ainda que se admitisse, apenas por hipótese, algum potencial de uso privado, não seria juridicamente possível converter a integralidade dos valores em salário de contribuição sem prévia investigação, segregação e demonstração da parcela efetivamente remuneratória.

Dessa forma, a questão não consiste em saber, em abstrato, se a concessão de automóvel pode ou não, em determinadas circunstâncias, ostentar natureza salarial. A questão é saber se, neste caso concreto, a Fiscalização demonstrou, com a precisão exigida pelo artigo 142 do CTN, a ocorrência do fato gerador, a matéria tributável e o montante efetivamente devido. O ponto central, portanto, não está na possibilidade teórica de incidência, mas na insuficiência do percurso fiscal: de uma política interna que autorizava o uso de veículos, extraiu-se a conclusão ampla de remuneração indireta; de registros contábeis de despesas operacionais, extraiu-se base de cálculo previdenciária; de uma presunção de benefício pessoal, extraiu-se tributação integral.

Daí porque a análise deve partir de uma premissa metodológica indispensável: utilidade fornecida no contexto laboral não é, automaticamente, salário-utilidade. É necessário distinguir o bem fornecido como contraprestação pelo trabalho daquele disponibilizado como meio para a execução do trabalho. Essa distinção, clássica e decisiva, não pode ser resolvida por presunção genérica, nem pela simples existência de automóveis registrados em política corporativa, nem pelo lançamento contábil de despesas com combustíveis. Exige exame funcional, individualizado e causal: quem recebeu o veículo, que cargo exercia, quais deslocamentos realizava, que atividades externas desempenhava, em que medida o automóvel era necessário à prestação dos serviços e qual parcela, se alguma, correspondia a fruição pessoal desvinculada da atividade empresarial.

Nesse contexto, o Relatório Fiscal, a decisão da DRJ e o Recurso Voluntário revelam três movimentos argumentativos distintos. Primeiro, a Fiscalização afirma a existência de salário

indireto a partir da concessão de veículos e do custeio de combustíveis, tratando a integralidade dos valores como base tributável. Depois, a DRJ ratifica a autuação, atribuindo relevância à política interna da empresa e transferindo à contribuinte o encargo de comprovar o uso profissional dos bens. Por fim, a Recorrente aponta a deficiência estrutural dessa construção, sustentando que não houve descrição suficiente do fato tributável, nem segregação dos valores, nem investigação fiscal apta a converter despesas de natureza potencialmente operacional em remuneração sujeita à contribuição previdenciária.

A controvérsia, portanto, deve ser examinada sob a chave da prova e da individualização. Se a Fiscalização pretendia tributar os valores como salário-utilidade, competia-lhe demonstrar que a concessão dos automóveis e o reembolso de combustíveis representavam vantagem econômica pessoal, habitual e desvinculada da necessidade de execução do trabalho, identificando, ainda, a parcela correspondente a esse alegado benefício. Sem essa demonstração, a autuação passa a repousar sobre inferência excessivamente ampla: presume-se que o veículo utilizado por empregado em cargo externo constitui remuneração; presume-se que a despesa com combustível traduz vantagem pessoal; presume-se que a integralidade do custo deve compor o salário de contribuição. Mas presunções desse tipo não bastam para constituir crédito tributário previdenciário, sobretudo quando a própria natureza das funções exercidas indica a plausibilidade de uso instrumental dos veículos.

Assim, a introdução da matéria exige reconhecer que o debate não é meramente classificatório, mas probatório. Não se trata apenas de qualificar juridicamente automóveis e combustíveis, mas de verificar se a Fiscalização demonstrou, em concreto, que tais valores foram pagos ou creditados como remuneração.

E, nesse ponto, a articulação entre Relatório Fiscal, acórdão recorrido e Recurso Voluntário evidencia a potencial fragilidade da acusação: a autoridade fiscal partiu da existência da política e das despesas; a DRJ preservou a exigência com base na suposta suficiência desses elementos; e a Recorrente pretende demonstrar que, sem individualização, segregação e exame funcional das atividades desempenhadas, não há base segura para transformar instrumentos de trabalho em salário de contribuição.

Aqui, é importante um destaque: a concessão de bens que podem, teoricamente, servir concomitantemente a propósitos laborais e privados não descaracterizaria, por si so, a natureza indenizatória. Seria tecnicamente inviável exigir que certas ferramentas, como computadores e veículos, tivessem emprego interditado quanto à infinda contingência de ações particulares.

Para utilizar um exemplo caricato, mas particularmente eficiente, a concessão de laptop para uso por um conselheiro deste Colegiado não perderia a preponderância da respectiva instrumentalidade laboral, se esse conselheiro acessasse sua caixa de e-mails pessoais pela via desse equipamento, nem se acessasse um *site* de um veículo de imprensa generalista.

Aplicado esse entendimento aos elementos efetivamente apontados pela Recorrente, verifica-se que a demonstração da natureza instrumental dos veículos e dos combustíveis permanece circunscrita a um campo probatório estreito, essencialmente funcional e exemplificativo. A defesa não apresenta, propriamente, prova direta da utilização profissional dos automóveis, mas uma inferência construída a partir das atribuições desempenhadas por determinados empregados, em especial do exemplo do Sr. P. G., Gerente Sênior integrante do time de franquia em bebidas.

Nesse exemplo, a Recorrente afirma que o empregado mantinha canal de comunicação com a Ambev S/A, responsável pelo engarrafamento das bebidas, participava de discussões sobre estratégias de negócios, planejamento e auditorias, realizava reuniões externas em fábricas, visitava pontos de venda para conferir o cumprimento do contrato de franquia e representava a empresa em reuniões externas relacionadas ao negócio de bebidas. Esses elementos, em tese, indicam que o cargo possuía componente externo e que o deslocamento físico poderia integrar a dinâmica ordinária de suas atribuições. Não se pode negar, portanto, que a narrativa defensiva apresenta plausibilidade quanto à utilidade profissional do automóvel.

Todavia, plausibilidade funcional não se confunde com prova tributariamente suficiente. O fato de um gerente exercer atividades externas, participar de reuniões fora da sede ou visitar pontos de venda permite admitir que o veículo pudesse ser útil, conveniente ou até necessário em certos momentos da prestação laboral. Mas esse dado não demonstra, por si só, que a concessão do automóvel, em sua integralidade, ocorreu exclusivamente para o trabalho, nem que o custeio de combustíveis correspondeu preponderantemente a deslocamentos profissionais. A descrição abstrata das funções explica a possibilidade de uso instrumental; não comprova a extensão concreta desse uso.

A mesma limitação se verifica quanto à tentativa de generalização do exemplo do Sr. Pedro Goldfarb aos demais empregados contemplados com veículos. Ainda que o caso individual mencionado sugira a existência de funções externas, ele não basta para demonstrar a natureza instrumental da concessão em relação a todos os beneficiários. A prova exigiria exame individualizado: quem recebeu o automóvel, qual cargo ocupava, quais atividades externas desempenhava, quais deslocamentos eram inerentes à função, qual a frequência desses deslocamentos e em que medida o combustível custeado se vinculava a eles. Sem essa passagem do exemplo isolado para a demonstração individual de cada situação, a conclusão de indispensabilidade permanece apenas inferida.

Por outro lado, a política interna de “Administração de Automóveis Executivos” e a planilha com marca, modelo, ano de fabricação, ano e valor de aquisição dos veículos também não resolvem a questão. Esses documentos demonstram a existência de uma política corporativa e a identificação patrimonial dos automóveis, mas não demonstram a finalidade concreta de cada utilização. A política pode revelar o regime formal de concessão; a planilha pode identificar os bens; nenhum desses elementos, contudo, comprova que os veículos foram utilizados como meios

necessários de produção, nem permite mensurar eventual parcela de uso profissional em oposição à parcela de uso pessoal.

Assim, quando se aplica o entendimento jurídico à prova indicada, a conclusão deve ser calibrada: os elementos trazidos pela Recorrente são suficientes para afastar uma presunção automática e absoluta de que todo veículo concedido a empregado constitui salário-utilidade, pois há ao menos indicação de atividades externas compatíveis com o uso profissional. Contudo, esses mesmos elementos não são suficientes para afirmar, em sentido oposto, que todos os veículos e todos os combustíveis foram fornecidos exclusivamente para o trabalho. A prova produzida abre uma dúvida sobre a premissa fiscal de tributação integral, mas não demonstra, de maneira plena e individualizada, a natureza exclusivamente instrumental das utilidades.

Daí decorre o ponto decisivo. Se a discussão fosse apenas sobre a plausibilidade de utilização profissional dos automóveis, a Recorrente teria apresentado elementos minimamente coerentes: reuniões externas, visitas a pontos de venda, acompanhamento de contrato de franquia, interlocução com a Ambev e representação empresarial fora da sede. Mas, se a discussão é sobre a desconstituição integral da incidência previdenciária, a prova é insuficiente, porque não permite afirmar, com segurança, que a totalidade dos valores lançados a título de depreciação dos veículos e combustíveis correspondeu a ferramentas de trabalho, e não a vantagem econômica também fruível em caráter pessoal.

Por essa razão, a aplicação rigorosa do entendimento aos elementos concretos conduz a uma conclusão intermediária, mas relevante: a defesa evidencia deficiência na generalização fiscal, pois a Autoridade não poderia tratar automaticamente toda concessão de veículo e todo reembolso de combustível como remuneração sem investigar as funções desempenhadas e a finalidade do uso. Porém, a Recorrente tampouco fornece prova bastante para demonstrar a inexistência absoluta de utilidade remuneratória. O que existe é uma ancoragem funcional, não uma ancoragem quantitativa; uma explicação de necessidade operacional em tese, não uma comprovação individualizada da destinação efetiva dos valores.

Em consequência, os elementos apontados pelo contribuinte servem melhor para impugnar a metodologia da autuação do que para provar, de modo pleno, a não incidência. Eles revelam que a Fiscalização deveria ter segregado usos, examinado cargos, apurado deslocamentos e individualizado a parcela eventualmente remuneratória. Mas não permitem, por si sós, concluir que nenhuma parcela poderia integrar o salário de contribuição. A insuficiência fiscal reside na presunção de tributabilidade integral; a insuficiência defensiva reside na ausência de prova concreta da instrumentalidade integral. Entre uma e outra, o aspecto juridicamente mais sensível permanece sendo a ausência de individualização dos fatos excludentes da incidência.

Diante do exposto, rejeito o argumento.

4 DISPOSITIVO

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário, REJEITO as preliminares, e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, tão-somente para afastar tributação em duplicidade dos valores identificados sob as rubricas "FERIAS3CA", "FÉRIASCA", "FÉRIAS", "FÉRIAS3CAP", "FERIASCAP", "FERIAS3CAPZ" e "FERIASCAPZ".

É como voto.

Assinado Digitalmente

Thiago Buschinelli Sorrentino

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, redator designado

Após a brilhante manifestação do relator sobre o alcance do conceito de pactuação prévia prevista na Lei nº 10.101/2000 para a Participação nos Lucros e Resultados, ousou discordar, parcialmente, dos fundamentos por ele adotados para registrar a relevância à data da formalização do ajuste entre o empregador e seus colaboradores, a fim de se atender à anterioridade exigida na lei.

A Lei nº 10.101/2000, visa regulamentar o artigo 7º, XI, da Constituição Federal, disciplinando a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando o incentivo à produtividade.

Art. 1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

- I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
 - II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.
- [...]

Assim sendo, o alcance do comando do artigo 2º, II, da Lei nº 10.101/2000, que determina que os instrumentos de negociação deverão conter regras claras e objetivas, inclusive os mecanismos de aferição aos programas de metas que deve ser pactuado previamente, há que ser interpretado sistematicamente com o objetivo buscado na norma regulamentar, muito embora após a Medida Provisória nº 905, de 2019, posteriormente convertida na Lei nº 14.020/2020, o seu contorno original tenha sido substantivamente alterado, na esteira da Lei da Reforma Trabalhista que teve por objetivo modernizar, simplificar e flexibilizar as relações entre o empregador e seus colaboradores, fazendo prevalecer os instrumentos de negociação.

Os objetivos da Lei nº 10.101/2000, podem ser sintetizados: a) estimular ganhos de produtividade e eficiência empresarial; b) aproximar os interesses de empregados e empregadores por meio do compartilhamento de resultados; c) permitir remuneração variável desvinculada do salário, sem incidência dos encargos trabalhistas e previdenciários típicos da remuneração salarial; d) exigir que metas, resultados e critérios sejam pactuados previamente, evitando pagamentos arbitrários ou meramente substitutivos do salário.

Na época, a participação nos lucros ou resultados importava em pacto entre a empresa e o trabalhador visando o atingimento de metas, melhor dizendo, pressupõe a realização de esforço adicional para a obtenção de resultados que podem ou não ocorrer. Ora, se estes resultados já se encontram parcialmente ou completamente realizados por ocasião da assinatura do pacto, não se tem PLR, mas o pagamento de prêmios por resultados já obtidos, o que desvirtua o objetivo buscado pela norma regulamentar.

Melhor dizendo, a participação nos lucros ou resultados é um direito subjetivo do trabalhador após a assinatura do pacto, enquanto o pagamento de prêmios se dá por liberalidade do empregador, não se podendo tratá-los como se fossem a mesma coisa, muito embora, desde a Lei nº 13.467/2017, este último também não mais se sujeite à incidência de contribuições previdenciárias.

A exigência da pactuação prévia está em sintonia com inúmeros julgados proferidos pela Câmara Superior deste CARF, cujos precedentes são a seguir citados: 9202-011.883, 9202-011.331, 9202-010.620, 9202-008.044.

Não se desconhece que o Acórdão nº 9202-010.625, por voto de qualidade, admitiu a relativização da anterioridade da pactuação, quando ela se referir a Convenção Coletiva de Trabalho, uma vez que neste caso a fonte pagadora não tem qualquer arbítrio ou ingerência sobre a formalização do plano. O termo relativizar já demonstra a exatidão do entendimento da necessária assinatura prévia ao período de sua vigência, na medida em que aponta para uma situação que é excepcional à regra.

No caso concreto, se está diante de Acordos Coletivos envolvendo o ano calendário de 2013, cuja pactuação ocorreu apenas em junho de 2013. Logo, sequer seria possível invocar o precedente favorável citado no parágrafo anterior. Muito menos, argumentar que as metas exigidas já seriam de conhecimento dos trabalhadores ou que se repetiriam ao longo dos anos, como justificativa para se afastar a anterioridade exigida na lei. O direito à participação nos lucros ou resultados se dá com a formalização do instrumento, antes disso, há mera expectativa, motivo pelo qual reputo a data da assinatura do instrumento como fator determinante ao cumprimento das regras contidas na Lei nº 10.101/2000.

Registro, aqui, a minha concordância com o ilustre relator no tocante ao enfrentamento das preliminares e demais tópicos relacionados com o mérito, reproduzindo idêntica conclusão.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva