



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

**Processo n°** 10680.721657/2010-36  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-003.043 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 18 de junho de 2013  
**Matéria** DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÃO, CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO  
**Recorrente** BANCO BONSUCESSO S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO DE EMPREGO - ESTAGIÁRIOS - AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DA PRESENÇA DO VÍNCULO DE EMPREGO - IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO.**

Em constatando que a relação de contratação de estagiários deu-se de forma divergente daquela formalmente firmada pelas partes, deve a fiscalização comprovar de forma cabal a presença cumulativa do vínculo empregatício. Tendo em vista que no presente caso tal caracterização fora efetuada, sobretudo, pelo fato de que a recorrente não possuía segurados empregados formalmente admitidos em seu quadro de funcionários, sem que tenha sido apontada a presença dos requisitos elencados no art. 3º da CLT, é de ser julgado improcedente o lançamento.

**CONTRATAÇÃO DE TRABALHADORES AUTÔNOMOS - LEILOEIROS - CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS**

Houve discriminação clara e precisa dos fatos geradores, possibilitando o pleno conhecimento pela recorrente, bem como a possibilidade de impugnação

A contratação de trabalhadores autônomos, contribuintes individuais, é fato gerador de contribuições previdenciárias, que atinge simultaneamente dois contribuintes: a empresa e o segurado. Não demonstrando o recorrente o regular recolhimento, correto o lançamento realizado.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - PRESENÇA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS- INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - IMPOSSIBILIDADE.**

Tendo em vista que a Convenção Coletiva adotada pelas partes como fundamento ao programa de Participação nos Lucros e Resultados possui em

seu bojo regras claras e objetivas, em conformidade com o que dispõe o art. 2º da Lei 10.101/00, não devem incidir, *in casu*, as contribuições previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos: a) dar provimento parcial para excluir do lançamento os levantamentos CV e CV1 (estagiários), vencidos o Conselheiro Kleber Ferreira Araújo que excluía por vício material e a Conselheira Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira (relatora) que excluía por vício formal; b) dar provimento parcial para excluir o levantamento PL (participação dos lucros), vencida a Conselheira Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira (relatora) que negava provimento. II) Por unanimidade de voto: a) negar provimento ao recurso em relação ao levantamento CL e CL1 (leiloeiros); b) dar provimento parcial para excluir do levantamento CA e CA1 (CONTRIBUIÇÃO AUTÔNOMOS), os seguintes lançamentos: Álvaro Loureiro Junior e Advogados (03.431.585/0001-92); Sâmia Santos e Associados (05.042.660;0001-59); Farah Gomes e Silva Adv. Associados (01.488.278/0001-12) e da corte emplacamentos (71.087.571/0001-53). Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Igor Araújo Soares. Ausente justificadamente o conselheiro Elias Sampaio Freire.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Presidente e Relatora

Igor Araújo Soares – Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Ricardo Henrique Magalhães de Oliveira.

## Relatório

O presente Auto de Infração de Obrigação Principal, lavrada sob o n. 37.246.167-0, em desfavor da recorrente, tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, levantadas sobre os valores pagos a segurados empregados e contribuintes individuais não declarados em GFIP, tendo sido realizada Representação Fiscal para Fins Penais, pela configuração em tese de crime de Sonegação Fiscal.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 23, o lançamento compreende competências entre o período de 01/2006 a 12/2006 e refere-se aos seguintes fatos geradores:

*Valores pagos a segurados empregados, lançados em Folha de Pagamento, a título de Participação nos Lucros, sob o código: 04100 - PARTIC. LUCROS/RESULTADOS, no período de 03/2006 e 10/2006, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para a Seguridade Social;*

*6.2- Valores pagos a título de Bolsa Auxílio Estágio, concedidos aos prestadores de serviços caracterizados como segurados empregados nas competências 01/2006 a 12/2006, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Seguridade Social;*

*6.3- Valores pagos a segurados contribuintes individuais não lançados em Folha de Pagamento, por serviços prestados por pessoas físicas, no período de 01/2006 a 12/2006, não considerados pela empresa como parcela de incidência de contribuição para Seguridade Social.*

Assim, esclareceu a autoridade fiscal sinteticamente, os motivos para apurar como base de cálculo os valores pagos a título de PLR:

*7.1.14- As Convenções Coletivas (firmados em texto único para a categoria) prevêm uma "garantia de participação mínima", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregado, independentemente de qualquer meta ou resultado, configurando-se verdadeira gratificação semestral ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3º caput da lei que rege a matéria, quando assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.*

*7.1.15- Do exposto, extrai-se de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado, relativamente*

*aos valores pagos com base nas Convenções Coletivas de Trabalho, bem como não se evidenciou a fornecimento da comissão preconizada no inciso I do artigo 2º da Lei 10.101/2000.*

*7.1.16- Sendo assim, os pagamentos efetuados pela empresa a seus empregados, a título de "Participação nos Lucros", face à ausência de comprovação de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, da necessária participação da entidade sindical da categoria, bem como da falta de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao acordado, não se enquadram no previsto no art. 214, § 9º 0, inciso X do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.*

*(...)*

*7.1.13- Em atendimento à intimação supra, a empresa não disponibilizou de nenhum outro documento para Fiscalização, podendo ser constatado que o pagamento da PLR é feito exclusivamente com base nas Convenções Coletivas de Trabalho.*

Já com relação a caracterização dos segurados estagiários como segurados empregados, trouxe a autoridade fiscal em seu relatório os seguintes fundamentos:

*7.2.2- Para que se reconheça a relação regida pela Lei nº 6.494 de 07/12/77, texto atualizado pela Lei nº 8.859, de 23/03/1994 e pela Medida Provisória nº 1.952-24, de 26/05/2000, DOU 28/05/2000— Ed. Extra) (Estágio de Estudante) além do termo de compromisso a que se refere o art. 2º, daquela Lei, necessário é a prova de que as atividades desenvolvidas visavam a complementação do ensino e aprendizagem, cujo planejamento, execução, acompanhamento e avaliação se davam na conformidade com o currículo, programa e calendários escolares (§ 2º, do Art. 1º 0, da Lei nº 6.494/77). Não comprovados pela empresa estes pressupostos, bem como evidenciado que os trabalhos desenvolvidos eram equivalentes aos prestados pelos empregados da empresa lotados na matriz — CNPJ 71.027.866/0001-34, e, considerando ainda que, a filial — CNPJ 71.027.866/0002-15 onde os segurados se encontram lotados como estagiários possui em seu quadro de empregados no período ora auditado somente Alexandre Mendes de Oliveira na função de Coordenador Operacional, coube a esta fiscalização a constatação que para o desenvolvimento de suas atividades normais a empresa necessita da contratação de prestadores de serviços com a caracterizada relação de emprego, regida pela CLT. (...)*

*7.2.4- Os valores pagos a título de Estágio, consignados em Folha de Pagamento sob o código:*

*00650 — BOLSA AUX ESTÁGIO estão sendo considerados - como salário -de-contribuição (base de cálculo), das contribuições devidas à Seguridade Social, no presente lançamento, tendo em vista que foram pagos aos prestadores de serviços, sem observância das condições estabelecidas pela Lei 6.494, de 07/12/1977, regulamentada pelo Decreto nº. 87.497, de 18/08/1982 e na redação da MP 2.164-41, de 24/08/2001 que*

*dispõe sobre os serviços prestados à empresa pelo estudante considerado estagiário.*

Quanto a aplicação da multa, conforme descrito no mesmo relatório, procedeu a autoridade fiscal ao comparativo da multa mais benéfica, tendo por fim, concluído: “ Nos anexos 05-A, 05-B e 05-C que apresentam a multa a ser aplicada de acordo com o item 8.1 e o quadro comparativo da aplicação das multas acima mencionadas, respectivamente, está demonstrado que a multa aplicada de ofício - 75% (setenta e cinco por cento) incidente sobre o valor originário do débito é mais benéfica no presente Auto de Infração relativa As competências Janeiro, Fevereiro, Abril, Julho a Setembro, Novembro a Dezembro/2006 e 13.º Salário/2006. Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 26/07/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 30/06/2010.”

Destacou por fim o auditor, que estando caracterizada a sujeição passiva solidária, nos termos dos dispositivos legais e declaração fornecida pelo sujeito passivo, lavrou-se Termo de Sujeição Passiva, fl. 69, tornando-se parte integrante dos Autos de Infração.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 26/07/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 30/06/2010.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada, fls. 352 a 357.

Foi exarada Decisão de Primeira Instância que confirmou a procedência parcial do lançamento, fl. 575 a 590, procedendo a retificação do lançamento.

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.*

*A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.*

*ESTAGIO. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*O estágio somente será válido caso atenda aos requisitos formais e ,, materiais que asseguram o cumprimento de seus objetivos de natureza educacional complementar, sob pena de se desqualificar a relação estabelecida para simples contrato de emprego.*

*ALEGAÇÕES NÃO COMPROVADAS.*

*As alegações desprovidas de provas não produzem efeito em sede de processo administrativo fiscal.*

*PAGAMENTOS EFETUADOS A PESSOA JURÍDICA.*

*A nota fiscal é o documento hábil para a comprovação da prestação de um serviço ou venda de uma mercadoria, por pessoas jurídicas. .*

*Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário  
Mantido em Parte*

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 658 a 664. Em síntese, a recorrente alega:

1. Quanto à incidência sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros Transcrevendo o artigo 2º, incisos I e II, § 1º, I e II, e § 2º, da Lei 10.101/2000, diz que não assiste razão à autoridade lançadora e julgadora.
2. Argumenta que a primeira observação a ser feita acerca das exigências legais diz respeito à formalidade a que está sujeito o instrumento. No caso, o instrumento utilizado foi a convenção coletiva. A outra formalidade, prevista no § 2º do artigo 2º da Lei, nem deveria ser objeto de análise, na medida em que o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte é signatário da convenção coletiva, o que significa dizer que uma das vias do instrumento ficou em seu poder.
3. Prossegue sua argumentação fazendo a seguinte análise acerca das disposições das convenções coletivas analisadas, frente aos requisitos do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000:
  - 3.1. • regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação: diz que estão previstas nas cláusulas primeira das convenções, não dando margem a subjetividade. Garantiu-se a cada empregado admitido até 31/12/2004, em efetivo exercício em 31/12/2005, ou admitido até 31/12/2005, em efetivo exercício em 31/12/2006, conforme o caso, 80% sobre o salário -base mais verbas fixas de natureza salarial reajustadas em setembro de 2005 e 2006 ( conforme o caso), limitado a R\$5.310,00 e R\$5.496,00, respectivamente. Além desses parâmetros, estabeleceu-se, também, condições relacionadas com percentuais sobre os lucros dos Bancos sujeitos convenção, o que vale dizer que restaram fixadas metas a serem alcançadas, não por um dado empregado, mas por todos;
  - 3.2. • mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado: estão presentes nos percentuais estabelecidos nas convenções coletivas, no salário de cada empregado e na publicidade dada aos balanços, por força de lei. Logo, todos os empregados tiveram condições de aferir a correção dos valores de suas participações;
  - 3.3. • vigências das convenções: foram fixadas em todos os instrumentos, fornecidos fiscalização e por ela utilizados em seu trabalho. Assim, a convenção celebrada em 17/10/2005 vigorou especificamente para os lucros de 2005, a firmada em 18/10/2006 teve vigência de 01/09/2006 a 31/07/2007;
  - 3.4. • índices de produtividade, qualidade, programas de metas e prazos, referidos nos incisos I e II e no § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000: a norma em causa não impõe esses parâmetros como cláusulas obrigatórias, apenas faculta a sua utilização. Tanto que utiliza a dicção "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições ". Logo, a ausência de qualquer um deles nas convenções não pode ser interpretada como não satisfação aos requisitos da Lei. Uma faculdade (podendo) não pode se tornar obrigação, muito menos para efeitos tributários.

- 3.5. Conclui que as parcelas pagas aos empregados não se submetem A contribuição previdenciária, na forma prevista no inciso X do artigo 9º do RPS aprovado pelo Decreto 3.048/99.
4. Incidência sobre os valores pagos a título de Bolsa Auxílio Estágio Neste tópico alega que pelos anexos termos de "acordo de cooperação e compromisso de estágio" verifica-se que todos os requisitos legais se fizeram presentes no relacionamento do autuado com os estagiários listados pela fiscalização: regular matrícula em cursos vinculados ao ensino público e/ou particular, desempenho de trabalho profissionalizante, na medida em que se assemelhavam aos desenvolvidos por empregados do estabelecimento matriz.
5. Argumenta que pior seria se a eles fossem confiadas tarefas de menor importância, distantes das que teriam que desenvolver, uma vez graduados.
6. Diz que as ilações tiradas pelo agente fiscal, para descaracterizar o estágio, são frutos de meras presunções. Indaga como poderia ele, distante do local onde os estágios foram realizados, e muitos anos após, concluir que as atividades desenvolvidas pelos bolsistas não satisfaziam o requisito da "complementação do ensino e aprendizagem"?
7. Também argumenta que não foi detectado a ocorrência de reclamações trabalhistas dos estagiários contra banco, sendo que a caracterização só pode ser realizada pela justiça do trabalho ou no mínimo auditor do trabalho.
8. Conclui que deve prevalecer o disposto no artigo 4º da Lei nº 6.494/77, que afasta a relação de emprego entre a empresa e bolsista, não sendo devidas contribuições previdenciárias sobre os valores das bolsas a eles concedidas.
9. Relativamente a remunerações pagas a leiloeiros Inicialmente diz que o autuado reconhece que os recolhimentos feitos ao longo dos anos não obedeceram, de forma estrita, as respectivas competências, mas se ampliados os períodos fiscalizados, nada restaria a recolher a título de valores principais.
10. Diz que todo o relacionamento com os leiloeiros e cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) foram e são feitos pela Fiducial Consultoria & Serviços Ltda (CNPJ 03.023.120/0001-00), que desempenha o papel de agente executor, nas execuções extrajudiciais promovidas pela Caixa Econômica Federal, nos termos do inciso 11 do art. 3º e arts. 31 a 38 do Decreto-Lei nº 70, de 21/11/1966, figurando o Banco Bonsucesso S.A como agente fiduciário. Assim, perante a CEF, contratado é o Banco, ora impugnante, executor direto do leilão é a Fiducial, por intermédio de quem os leiloeiros prestam seus serviços profissionais. A CEF remunera o Banco, que remunera a Fiducial, que paga a remuneração dos corretores, mas por conta do Banco. Além da remuneração devida ao Banco, a CEF lhe ressarcir de todas as despesas com os leilões, aí incluídas as relacionadas com publicações de editais e honorários dos leiloeiros.
11. Prossegue argumentando que, para iniciar o processo de reembolso das despesas com os corretores, a CEF exige do Banco o prévio recolhimento dos 11% pertinentes a parte dos corretores, o que é feito pela Fiducial, mas com o CNPJ do Banco, ficando os 22,5% a cargo deste para o mês de competência em que ocorrer o pagamento de sua remuneração. Ou seja, via de regra os 11% sobre uma dada remuneração de corretor recolhida muito antes dos 22,5% devidos pelo Banco, também recolhidos pela Fiducial.

12. Alega que, na medida em que o auditor apontou insuficiências de recolhimentos no ano-calendário de 2006, é certo que os excessos de recolhimentos em outros períodos (anteriores e posteriores), uma vez que o referido sistema é utilizado desde agosto de 1999, quando o autuado passou a atuar como agente fiduciário, com a colaboração da Fiducial (agente executora).
13. Diz que, por tal razão, promoverá um demonstrativo do qual emergirá a ausência de diferenças nos valores nominais das contribuições, nos diversos anos-calendários.
14. Desde já, junta os documentos relacionados com o período base de 2006.
15. Quanto à taxação de serviços prestados por pessoas físicas, contribuintes individuais (autônomos). Neste tópico, alega que os levantamentos pertinentes a esta parte do auto de infração foram realizados a partir dos lançamentos contábeis feitos no livro Diário do impugnante e não nos documentos que lhe deram suporte. Com isso inúmeras distorções ocorreram, provocadas por deficiências nos históricos de tais lançamentos e pelo desinteresse do agente fiscal em obter esclarecimentos do pessoal que o assistiu em seu trabalho. Dessa forma, não merece prosperar a decisão, com efeito a questão relacionada à emissão de notas fiscais de serviços diz respeito à legislação de cada Município e o seu descumprimento enseja penalização naquele âmbito. Não pode priorizar a forma, em detrimento da essência.
16. Finalmente requer que seja dado total provimento à impugnação, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração.

.A Delegacia da Receita Federal do Brasil, encaminhou o processo a este Conselho para julgamento.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

### **PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:**

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 145 e 146. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

### **DO MÉRITO**

Diversos foram os argumentos trazidos pelo recorrente, contudo, como os fatos geradores são diferentes, acredito ser mais didático subdividi-los em tópicos

### **CARACTERIZAÇÃO DO VINCULO DE EMPREGO DOS ESTAGIÁRIOS**

Conforme descrito pela autoridade julgadora, o objeto do contrato de estágio é o desenvolvimento de atividades vinculadas ao ensino realizado pelo estagiário. Todavia, é plenamente possível em descumpridas as regras da lei 11.180/2008, que alterou a lei 6404/77, lei do estágio, formar-se o vínculo diretamente com a empresa concedente do estágio.

Entretanto, dita possibilidade, esta atrelada a efetiva demonstração não apenas do descumprimento da lei, como da presença dos requisitos que caracterizam o vínculo de emprego, quais sejam prestação de serviços contínuos, remunerados, pessoalidade e sob subordinação.

Assim, manifestou-se o auditor quanto a formação do vínculo:

*7.2.2- Para que se reconheça a relação regida pela Lei nº 6.494 de 07/12/77, texto atualizado pela Lei nº 8.859, de 23/03/1994 e pela Medida Provisória nº 1.952-24, de 26/05/2000, DOU 28/05/2000— Ed. Extra) (Estágio de Estudante) além do termo de compromisso a que se refere o art. 2º, daquela Lei, necessário é a prova de que as atividades desenvolvidas visavam a complementação do ensino e aprendizagem, cujo planejamento, execução, acompanhamento e avaliação se davam na conformidade com o currículo, programa e calendários escolares (§ 2º, do Art. 1º, da Lei nº 6.494/77). Não comprovados pela empresa estes pressupostos, bem como evidenciado que os trabalhos desenvolvidos eram equivalentes aos prestados pelos empregados da empresa lotados na matriz — CNPJ 71.027.866/0001-34, e, considerando ainda que, a filial — CNPJ 71.027.866/0002-15 onde os segurados se encontram lotados como estagiários possui em seu quadro de empregados no período ora auditado somente Alexandre Mendes de Oliveira na função de Coordenador Operacional, coube a esta fiscalização a constatação que para o desenvolvimento de suas atividades normais a empresa necessita da contratação de prestadores de serviços com a caracterizada relação de emprego, regida pela CLT. (...)*

7.2.4- Os valores pagos a título de Estágio, consignados em Folha de Pagamento sob o código:

00650 — BOLSA AUX ESTÁGIO estão sendo considerados - como salário -de-contribuição (base de cálculo), das contribuições devidas à Seguridade Social, no presente lançamento, tendo em vista que foram pagos aos prestadores de serviços, sem observância das condições estabelecidas pela Lei 6.494, de 07/12/1977, regulamentada pelo Decreto n.º. 87.497, de 18/08/1982 e na redação da MP 2.164-41, de 24/08/2001 que dispõe sobre os serviços prestados à empresa pelo estudante considerado estagiário.

Observamos que o maior argumento trazido pelo auditor é o fato de que na unidade (filial) concedente do estágio não existiam empregados (bancários), mas tão somente um coordenador. Isso demonstra efetivamente, como trazido pelo auditor, uma irregularidade, capaz inclusive, de descaracterizar a prestação de serviços como estagiário.

Contudo, entendo que apenas esse elemento não é suficiente para determinar a formação do vínculo de emprego. Pela análise do relatório fiscal, seis são os estagiários descritos pelo auditor, mas, pelo relatório fiscal não identifiquei para quais o contrato de estágio encontra-se irregular. Quais desses exercerem as mesmas funções dos bancários, quais estavam atuando de forma subordinada e quais os prestando serviços enquanto verdadeiros estagiários, desenvolvendo atividades relacionadas ao seu estudo. Mesmo que considerássemos, que um ou outro encontrava-se prestando serviços na condição de empregado, pelos pontos trazidos pelo auditor não podemos inferir tal fato para todos.

Dessa forma, entendo que o lançamento, quanto a este ponto, encontra-se falho, posto não ter sido demonstrando pontualmente, como se dava a prestação de serviços, ou quais as atividades desenvolvidas. Não estou dizendo com isso, que toda a caracterização tenha que ser individualizada, mas no presente caso (em se tratando de apenas 6 estagiários), não podemos afirmar, com os dados constantes do relatório que todos os contratos de estágio da filial foram irregulares.

Esclareço, por fim, quanto a este ponto, que embora a autoridade julgadora tenha descrito, de forma mais aprofundada as irregularidades, não podemos ter esses fundamentos como emenda ao lançamento. O julgador, ao apreciar os documentos apresentados na defesa, enfrentou questões não trazidas pelo auditor, como por exemplo a existência ou não de contratos formais. Esses argumentos deveriam ter sido trazidos pelo auditor, não pelo julgador, razão porque deve ser excluído do lançamento ditos fatos geradores por vício formal na constituição do lançamento.

### **QUANTO A NATUREZA DO VÍCIO DESCRITO**

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança o levantamento acima descrito é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos levantamentos que envolveram a caracterização dos estagiários.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, os fatos geradores que ensejariam o vínculo de emprego e por conseguinte a contribuição devida.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria exclusão do levantamento, ou seja sua nulidade por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.



*qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.*

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial, contudo devem obedecer estritamente os limites e requisitos da lei 10.101.

*Art. 28 (...)*

**§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)**

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

Vale ressaltar o que o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo acerca da matéria, o que bem esclarece que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais, senão vejamos:

*EMENTA*

*DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.*

*(...)*

*7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, não é auto aplicável, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.*

*8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

*9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das*

*empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

*10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaque, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

*11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

*12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

*O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.*

*Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, **a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa.** (grifei)*

*14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.*

*15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.*

*16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)*

Assim, a autoridade fiscal, por entender, que o recorrente não cumprira com os dispositivos legais quanto a concessão do PLR assumindo o ônus de ter os valores dos benefícios integrando o conceito de salário de contribuição, procedeu ao lançamento da contribuição devida sobre tais valores.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

*Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:*

(...)

*XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.*

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

*II - convenção ou acordo coletivo.*

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

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

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

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

(...)

*Art. 3º (...)*

***§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com***

*as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.*

(...)

Passemos, então a analisar os pontos que fundamentaram o lançamento.

### **DA FORMALIZAÇÃO DO ACORDO PARA PAGAMENTO DE PLR**

Quanto a este ponto, assim, argumentou o recorrente: “Argumenta que a primeira observação a ser feita acerca das exigências legais diz respeito à formalidade a que está sujeito o instrumento. No caso, o instrumento utilizado foi a convenção coletiva. A outra formalidade, prevista no § 2º do artigo 2º da Lei, nem deveria ser objeto de análise, na medida em que o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte é signatário da convenção coletiva, o que significa dizer que uma das vias do instrumento ficou em seu poder.”

Contudo, suas alegações não merecem prosperar. Basta-nos ler a totalidade do relatório fiscal, para identificar que o auditor não desconsiderou a Convenção coletiva, como meio hábil para formalizar o pagamento de PLR de acordo com a lei 10.101. Porém, como entendeu a autoridade fiscal, que na Convenção não foram descritas as metas e critérios para aferição, capazes de mensurar a participação dos trabalhadores, intimou a empresa a apresentar outro documento hábil a complementar os requisitos descritos na lei. Para esse outro documentos, no termo de intimação, é que a autoridade fiscal, requereu as atas de participação do sindicato, e o conseqüente arquivamento do acordo no sindicato. Assim, estes fatos não foram os que embasaram o lançamento, até porque a empresa não apresentou qualquer outro documento relacionado ao pagamento de PLR.

Apenas para ilustrar, retrato trecho do referido relatório fiscal:

*7.1.6- Relativamente à negociação contemplando o Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, a empresa apresentou as convenções coletivas de trabalho sobre participação do empregados nos lucros ou resultados firmados em nível nacional e estadual, tendo como signatários diversos sindicatos, federações e confederações representativos da categoria (de empregados e empregadores).*

*7.1.7- Da análise do contido no documento específico que tratou do assunto, denominado de "Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros e Resultados dos Bancos em 2005 e 2006" e demais elementos verificados por esta auditoria, verifica-se a ausência das condições estabelecidas pela Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que regula a matéria, representando, na verdade, um complemento salarial disfarçado.(...)*

*7.1.9- Esta garantia mínima, sem qualquer plano de metas e resultados estabelecido, bem como a ausência de definição de objetivos a serem atingidos, é comandada nas folhas de pagamento sob a rubrica código 04100 - PARTIC. LUCROS/RESULTADOS.*

7.1.10- *Da leitura das Convenções Coletivas apresentadas, restou claro que o critério para pagamento da Participação nos Resultados é subjetivo, sem plano de metas a ser cumpridas, independe do esforço pessoal do empregado.*

7.1.11- *Tal situação colide frontalmente com a disposição da Lei nº 10.101/2000, que em seu artigo 2o, § único, determina que, 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 do que for acordado.*

7.1.12- *Dessa forma, considerando a insipiência dos instrumentos apresentados e aventando a possibilidade de ter sido feita a opção por outro procedimento preconizado na Lei nº 10.101/2000 e mais, sendo de suma importância para o desenvolvimento da Auditoria Fiscal, através do Termo de Intimação Fiscal nº 05 de 01/06/2010, a empresa foi intimada a prestar à Fiscalização as informações ou esclarecimentos necessários conforme a seguir:*

7.1.12.1- *Informações detalhadas acerca do regulamento, de forma a demonstrar as 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 dos acordos.*

7.1.12.2- *Comprovar a formação e composição das comissões escolhidas pelas partes, integradas, • também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, com abrangência dos trabalhadores lotados em todas as Unidades da empresa no território nacional, relativamente a todo o período fiscalizado.*

7.1.12.3- *Apresentar comprovação de que o instrumento de acordo celebrado através dessas comissões foi arquivado na respectiva entidade sindical dos trabalhadores, de forma a comprovar a efetiva participação do sindicato na negociação da PLR.*

7.1.13- *Em atendimento à intimação supra, a empresa não disponibilizou de nenhum outro documento para Fiscalização, podendo ser constatado que o pagamento da PLR é feito exclusivamente com base nas Convenções Coletivas de Trabalho.*

### **DA ESTIPULAÇÃO DE METAS**

Quanto a previsão em AC/CC, temos por entendido, que este é apenas um dos requisitos, sendo que não conseguiu o mesmo demonstrar que houve a estipulação de metas, claras e objetivas em relação aos empregados, nem tampouco apresentou a empresa outros documento hábil a determinação das metas e dos critérios para aferição da participação de cada empregado no capital da empresa.

Ainda conforme descrito no relatório fiscal, justifica-se o lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros pelo fato de que inexistiam estipulação de metas claras e objetivas, destacando os instrumentos

o pagamento de um percentual de acordo com o lucro da empresa, desde que para tanto o empregado estivesse trabalhando em um determinado período. Ou seja, não identifica-se a estipulação na convenção ou em qualquer outro instrumento de quais as metas individuais ou mesmo coletivas que os empregados deverão alcançar, nem tampouco, colacionou aos autos outro instrumento que estabelece as referidas metas, ou mesmo a maneira como se aferiu os valores pagos à título de PLR.

Assim, transcreveu a autoridade fiscal:

*7.1.8- Nas Convenções Coletivas, ao tratar da participação dos empregados nos lucros e resultados, limitam-se a declarar, para os exercícios de 2005 e 2006, de forma repetitiva, conforme se verifica do contido no firmado em 2005, como segue:*

*- Convenção Coletiva de Trabalho que estabelece a participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2005, homologada em 17 de outubro de 2005:*

*"CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2004, em efetivo exercício em 31.12.2005, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2006, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2005, acrescido do valor fixo de R\$800,00 (oitocentos reais), limitado ao valor de R\$ 5.310,00 (cinco mil, trezentos e dez reais).*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO 0 percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2005, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2005, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.620,00 (dez mil, seiscentos e vinte reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2005".*

*- Convenção Coletiva de Trabalho que estabelece a participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2006, homologada em 18 de outubro de 2006:*

*"CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2005, em efetivo exercício em 31.12.2006, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2007, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2006, acrescido do valor fixo de R\$828,00 (oitocentos e vinte e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.496,00 (cinco mil, quatrocentos e noventa e seis reais).*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO 0 percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no capuz' desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, obsenurcio em face do exercício de 2006, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2006, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.992,00 (dez mil, novecentos e noventa e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2006".*

(...)

*7.1.14- As Convenções Coletivas (firmados em texto único para a categoria) prevêem uma "garantia de participação mínima", que representa uma quantia certa a ser recebida pelos empregado, independentemente de qualquer meta ou resultado, con cseverdadira gratificação semestral ajustada, sem nenhum caráter de "participação nos lucros ou resultados", desvirtuando completamente o disposto no art. 3º caput da lei que rege a matéria, quando\_ assevera que a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida . a..qualquer—Ue7 empregado: - ' 7.1.15- Do exposto, extrai-se de forma inequívoca a convicção de que não houve o estabelecimento de qualquer programa de metas e resultados a serem cumpridos, de maneira a justificar o pagamento da PLR em todo o período fiscalizado, relativamente aos valores pagos com base nas Convenções Coletivas de Trabalho, bem como não se evidenciou a fornração\_da2lcomissão\_preconizada\_no inciso I do artigo 2º da Lei 10.101/2000.*

No seu recurso o recorrente argumenta que as convenções descrevem regras claras e objetivas, senão vejamos:

*Prossegue sua argumentação fazendo a seguinte análise acerca das disposições das convenções coletivas analisadas, frente aos requisitos do § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000:*

- *regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação: diz que estão previstas nas cláusulas primeira das convenções, não dando margem a*

*subjetividade. Garantiu-se a cada empregado admitido até 31/12/2004, em efetivo exercício em 31/12/2005, ou admitido até 31/12/2005, em efetivo exercício em 31/12/2006, conforme o caso, 80% sobre o salário -base mais verbas fixas de natureza salarial reajustadas em setembro de 2005 e 2006 ( conforme o caso), limitado a R\$5.310,00 e R\$5.496,00, respectivamente. Além desses parâmetros, estabeleceu-se, também, condições relacionadas com percentuais sobre os lucros dos Bancos sujeitos convenção, o que vale dizer que restaram fixadas metas a serem alcançadas, não por um dado empregado, mas por todos;*

Quanto a este ponto não entendo que existam metas claras e objetivas específicas em relação a cada empregado, mas como um todo. O grande objetivo da participação nos lucros é incentivar o empregado a participar do capital da empresa, de forma a vislumbrar que o seu engajamento, gerando o incremento da lucratividade da empresa, lhe trará frutos na forma de participação nos lucros e resultados da empresa. Apenas, para melhor esclarecer, poderíamos assim, imaginar. O que esses empregados teriam que fazer para ter direito a dita parcela de PLR? Pela leitura dos dispositivos da Convenção Coletiva, simplesmente “trabalhar”, já que o referido acordo, não traz em seu bojo, qualquer tipo de meta associado ao desempenho do trabalhador. A obtenção de lucro por parte da empresa, não podemos afirmar que o incremento da lucratividade de um banco, esteja relacionado unicamente ao bom desempenho de seus profissionais, apesar de ser este um dos elementos que podem incrementar o crescimento organizacional. Existem fatos externos, como o próprio aumento da renda da população, desenvolvimento da economia etc. Dessa forma, entendo que para que possamos atrelar o pagamento de PLR ao engajamento de um empregado, nos instrumentos que preveem o pagamento, devem ser colocados metas a serem alcançadas. Só assim, poderemos relacionar o “quantum” do trabalho de cada empregado, representará no crescimento da empresa.

Da mesma, forma, no presente caso, não identifiquei, a definição dos critérios a serem utilizados para aferição do resultados. Ora, simplesmente alegar o recorrente que os balanços eram publicados tendo os empregados acesso a informação, simplesmente demonstra que a empresa, não definiu previamente esses critérios, tendo estabelecido na verdade um valor fixo e varável, atrelado ao lucro do banco. Não entendo, que a preocupação do legislador em descrever na lei 10.101, os critérios, requisitos, até mesmo exemplificando formas de mensuração e especificação de regras claras e objetivas, seja suplantado com a publicação do balanço do banco nos meios de comunicação. Dessa forma, também quanto a este ponto entendo que razão não assiste ao recorrente.

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

***§ 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:***

Assim, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras

adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

Os pagamentos referentes à Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a totalidade das regras previstas na legislação específica.

### **PAGAMENTO AOS LEILOEIROS**

Com relação ao lançamento de contribuições sobre a remuneração direcionada aos leiloeiros não há como atribuir razão ao recorrente. Observemos os argumentos, por ele descritos em seu recurso:

*Relativamente a remunerações pagas a leiloeiros Inicialmente diz que o autuado reconhece que os recolhimentos feitos ao longo dos anos não obedeceram, de forma estrita, as respectivas competências, mas se ampliados os períodos fiscalizados, nada restaria a recolher a título de valores principais.*

*Diz que todo o relacionamento com os leiloeiros e cumprimento das obrigações tributárias (principais e acessórias) foram e são feitos pela Fiducial Consultoria & Serviços Ltda (CNPJ 03.023.120/0001-00), que desempenha o papel de agente executor, nas execuções extrajudiciais promovidas pela Caixa Econômica Federal, nos termos do inciso II do art. 3º e arts. 31 a 38 do Decreto-Lei nº 70, de 21/11/1966, figurando o Banco Bonsucesso S.A como agente fiduciário. Assim, perante a CEF, contratado é o Banco, ora impugnante, executor direto do leilão é a Fiducial, por intermédio de quem os leiloeiros prestam seus serviços profissionais. A CEF remunera o Banco, que remunera a Fiducial, que paga a remuneração dos corretores, mas por conta do Banco. Além da remuneração devida ao Banco, a CEF lhe ressarcir de todas as despesas com os leilões, aí incluídas as relacionadas com publicações de editais e honorários dos leiloeiros.*

*Prossegue argumentando que, para iniciar o processo de reembolso das despesas com os corretores, a CEF exige do Banco o prévio recolhimento dos 11% pertinentes a parte dos corretores, o que é feito pela Fiducial, mas com o CNPJ do Banco, ficando os 22,5% a cargo deste para o mês de competência em que ocorrer o pagamento de sua remuneração. Ou seja, via de regra os 11% sobre uma dada remuneração de corretor recolhida muito antes dos 22,5% devidos pelo Banco, também recolhidos pela Fiducial.*

*Alega que, na medida em que o auditor apontou insuficiências de recolhimentos no ano-calendário de 2006, é certo que os excessos de recolhimentos em outros períodos (anteriores e posteriores), uma vez que o referido sistema é utilizado desde agosto de 1999, quando o autuado passou a atuar como agente fiduciário, com a colaboração da Fiducial (agente executora).*

*Diz que, por tal razão, promoverá um demonstrativo do qual emergirá a ausência de diferenças nos valores nominais das contribuições, nos diversos anos-calendários.*

Aliás, ditas alegações já foram apreciadas pelo julgador de primeira instância, não tendo o recorrente apresentado qualquer outro argumento capaz de alterar aquele julgamento, mesmo tendo descrito em seu recurso que apresentaria demonstrativos dos recolhimentos extemporâneos, nada foi colacionado aos autos capaz efetivamente de demonstrar os efetivos recolhimentos, relacionados a cada fato gerador na sua devida competência. Assim, manifestou-se a autoridade julgadora:

*Assim,, a regra para recolhimento das contribuições previdenciárias é clara e e, portanto, as contribuições deveriam ter sido recolhidas em relação às competências as quais se referiam.*

*Se a empresa usou sistemática diferente para recolhimento das contribuições que, conforme alegado, resultaria na ausência de diferenças quanto aos valores principais, esta não trouxe aos autos quaisquer documentos que pudessem fazer prova de suas alegações, na forma do que determina o art. 16, III do Decreto 70.235/72 (...)*

*Quanto aos documentos juntados (as fls. 413/523; e 563, ou seja, cópias das GPS relativas a contribuições recolhidas sobre valores pagos a leiloeiros, no período de 01/2006 a 12/2006. Ressaltamos que tratam-se de documentos já juntados aos autos pelo auditor fiscal, às fls. 152/281, e por ele já considerados e deduzidos dos valores apurados, conforme demonstrado nas planilhas de fl. 47/52 (...)*

Dessa forma, entendo correto o posicionamento adotado pelo julgador de primeira instância não havendo qualquer reparo a ser feito naquela decisão.

### **DOS PAGAMENTOS A PESSOAS JURÍDICAS**

Quanto a este último fato gerador, poucos foram os levantamentos mantidos pelo julgador a quo, tendo em vista a demonstração, pelo recorrente, de que se tratavam na verdade de pagamento a pessoas jurídicas, cujo histórico contábil, ensejou, inicialmente, o entendimento de tratar-se de pessoas físicas prestando serviços na condição de contribuintes individuais.

Contudo, quanto a este ponto, elaborou o julgador uma planilha, justamente demonstrando, para quais fatos geradores, entendeu restar comprovado a prestação de serviços como PJ.

Vejamos, o que trouxe o recorrente em seu recurso: “Em relação a esta matéria, a turma julgadora deu provimento em parte à impugnação, para excluir da taxação as remunerações pagas mediante notas fiscais dos prestadores de serviços, mantendo as que foram representadas por recibos, mesmo tendo sido firmados por pessoas jurídicas. Com todas as vênias, não sustenta a decisão em causa. Com efeito, a questão relacionada a emissão de notas fiscais de serviços diz respeito a legislação de cada Município e o seu descumprimento enseja penalização naquele âmbito.(...) No caso, nenhum dos órgãos (fiscalização ou DRJ) pôs em dúvida a efetiva prestação dos serviços. Não admitiram a dedutibilidade apenas em razão do documento emitido pelo prestador. Destarte, deverá o órgão de segundo grau reformar a

decisão, excluindo da glosa também os valores constantes da coluna “base de cálculo mantida”, do quadro de fls. 645, no importe total de R\$ 66.864,91.

Bom, quanto a este ponto, embora, concorde com o auditor que a empresa é obrigada a manter escrituração contábil regular, temos que identificar que no contratante dos serviços é possível identificar que os serviços foram prestados por PJ, tendo o auditor inclusive descrito no acórdão ora recorrido, que os recibos foram emitidos pelo CNPJ 03.431.585/0001-92. Dessa forma, devemos identificar a efetiva ocorrência do fato gerador em relação ao pagamento realizado. O auditor, em momento algum, demonstra tratar-se de documento fraudulento, ou contabilizado com pagamento a pessoa física. Entendo que trata-se de descumprimento de obrigação acessória, por parte da prestadora de serviços, passível, inclusive de autuação pelo órgão responsável. Dessa forma, devem ser também excluídos do lançamento os pagamentos as PJ: Álvaro Loureiro Junior e Advogados (03.431.585/0001-92); Sâmia Santos e Associados (05.042.660;0001-59); Farah Gomes e silva Adv. Associados (01.488.278/0001-12) e Da corte emplacements (71.087.571/0001-53).

Para os demais fatos geradores, conforme descrito pelo autoridade julgadora, houve o pagamento, indicando como beneficiário PF, ou mesmo não conseguiu o recorrente demonstrar o pagamento a PJ. Note-se que no recurso, não houve argumentação expressa, u apresentação de qualquer novo documento) em relação aos demais fatos geradores mantidos.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos acima especificados haja vista que os argumentos apontados pelo recorrente são incapazes de refutar em sua totalidade a presente autuação.

### **CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito DAR PROVIMENTO PARCIAL, para excluir o LEVANTAMENTO CV – CARACTERIZAÇÃO DE VÍNCULO, bem como do levantamento CA – CONTRIBUIÇÃO AUTÔNOMOS, excluir os seguintes lançamentos: Álvaro Loureiro Junior e Advogados (03.431.585/0001-92); Sâmia Santos e Associados (05.042.660;0001-59); Farah Gomes e silva Adv. Associados (01.488.278/0001-12) e Da corte emplacements (71.087.571/0001-53); mantendo o restante do lançamento.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

## Voto Vencedor

Conselheiro Igor Araújo Soares, Redator Designado

Em que pesem os valiosos fundamentos de decidir adotados pela Em. Relatora, ousou deles divergir nos pontos a seguir elencados.

### Do levantamento CV e CV1 - Estagiários

Inicialmente há de se pontuar que concordo com a Ilustre relatora no que se refere à necessidade de reconhecimento da impossibilidade de manutenção do lançamento dos levantamentos CV e CV1 (estagiários). Todavia, quanto ao assunto, divirjo apenas quanto à natureza do vício ocorrido no lançamento por ela reconhecido como de caráter formal.

### Do levantamento CV e CV1 - Estagiários

Inicialmente há de se pontuar que concordo com a Ilustre relatora no que se refere à necessidade de reconhecimento da impossibilidade de manutenção do lançamento dos levantamentos CV e CV1 (estagiários). Todavia, quanto ao assunto, divirjo apenas quanto à conclusão dos demais pares no que se refere à natureza do vício ocorrido no lançamento, apontado pela ilustre relatora como formal.

Relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.

Retornando à diferenciação das conclusões de julgamento, já o provimento ao recurso (improcedência da autuação), implica inferir que, diante dos elementos de provas e razões ofertados pela autoridade lançadora, chegou-se à conclusão da inexistência do fato gerador do tributo exigido.

No caso dos autos, como bem apontou a eminente relatora, observamos que o maior argumento trazido pelo auditor é o fato de que na unidade (filial) concedente do estágio não existiam empregados, mas tão somente um coordenador. Isso demonstra efetivamente, como trazido pelo auditor, uma possível irregularidade, capaz inclusive, de descaracterizar a prestação de serviços como estagiário.

Todavia, conforme se verifica do relatório fiscal da infração, o fiscal não apontou pela existência cumulativa dos requisitos da relação de emprego no caso, justificando a tempo e modo a presença daquilo o que disposto no art. 3º da CLT ou mesmo ausência de documentação relativa ao compromisso de estágio.

A justificar o lançamento o auditor simplesmente entendeu que a ausência de outros empregados na filial seria motivo apto a justificar a imposição fiscal, sob o argumento de que tais estagiários, em verdade, seria efetivos empregados, sem mesmo ter se debruçado na necessidade de demonstração da efetiva relação de emprego (vínculo laboral), o que a meu ver macula a substância do próprio lançamento.

Ou seja, adentrando-se ao mérito da questão, o lançamento efetuado não deve prosperar, uma vez que não restou comprovado ter mesmo ocorrido o fato gerador, o que impede o Fisco de promover novo lançamento a partir dos mesmos fatos.

A rigor, a linha entre a nulidade por vício material e/ou a improcedência do feito é muito tênue, fazendo com que em inúmeras oportunidades haja uma certa dúvida em relação à qual resultado seria mais adequado.

Entrementes, como o efeito prático é basicamente o mesmo, inexistem maiores celeumas quanto ao tema, ao contrário do que se vislumbra com a nulidade por vício formal, onde todo o procedimento a ser seguido pela autoridade fiscal passa a ser conduzido de maneira totalmente diferente.

Em se tratando de caso no qual ocorre a violação ao art. 142 do CTN, sobretudo especificamente por sequer ter sido caracterizado o próprio fato gerador da exação lançada, o lançamento é improcedente.

#### **Do levantamento PL – Participação nos Lucros**

Quanto ao presente tópico do lançamento, conforme muito bem relatado, os pagamentos da PLR vieram a ser desconsiderados em virtude de que a fiscalização apurou o descumprimento ao art.2º da Lei 10.101/00, sob o fundamento de que a convenção coletiva que subsidiou o pagamento da PLR não possuía regras claras e objetivas, bem como a adoção de metas a serem cumpridas para que os beneficiários do programa fizessem jus ao recebimento dos respectivos parcelamentos.

Sobre o assunto transcrevo, a seguir, as cláusulas do acordo que justificaram o pagamento:

*- Convenção Coletiva de Trabalho que estabelece a participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2005, homologada em 17 de outubro de 2005:*

**"CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)**

*Ao empregado admitido até 31.12.2004, em efetivo exercício em 31.12.2005, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2006, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2005, acrescido do valor fixo de R\$800,00 (oitocentos reais), limitado ao valor de R\$ 5.310,00 (cinco mil, trezentos e dez reais).*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO 0 percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, observarão em face do exercício de 2005, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos*

*Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2005, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.620,00 (dez mil, seiscentos e vinte reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2005".*

*- Convenção Coletiva de Trabalho que estabelece a participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2006, homologada em 18 de outubro de 2006:*

*"CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R)*

*Ao empregado admitido até 31.12.2005, em efetivo exercício em 31.12.2006, convencionou-se o pagamento, pelo banco, até 03.03.2007, de 80% (oitenta por cento) sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustadas em setembro/2006, acrescido do valor fixo de R\$828,00 (oitocentos e vinte e oito reais), limitado ao valor de R\$ 5.496,00 (cinco mil, quatrocentos e noventa e seis reais).*

*PARÁGRAFO PRIMEIRO 0 percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionado no caput' desta Cláusula, a título de Participação nos Lucros ou Resultados, obsenurcio em face do exercício de 2006, como teto, o percentual de 15%(quinze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Quando o total de Participação nos Lucros ou Resultados calculado pela regra básica do caput desta Cláusula for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2006, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 (dois) salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.992,00 (dez mil, novecentos e noventa e dois reais), ou até que o total da Participação nos Lucros e Resultados atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido o que ocorrer primeiro.*

*PARÁGRAFO SEGUNDO No pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2006".*

Em que pesem o entendimento adotado pela fiscalização, diante da natureza das imputações de descumprimento imputadas à recorrente, não vejo como possível outra conclusão, senão delas discordar.

Da análise das cláusulas supra, verifico que o acordo estipula como meta a ser atingida pelos funcionários da recorrente a existência de lucro líquido na contabilidade da

recorrente, de modo que os valores da PLR serão distribuídos diante da alcance de tal objetivo, ponto que a meu ver já possui o condão de afastar a alegação de irregularidade apontada pela fiscalização.

Ademais, o acordo prevê um teto máximo e mínimo para a distribuição do percentual de 80% do valor de salário base acrescido das demais verbas de natureza salarial, fixado pelas partes como valor da PLR a ser recebido por cada um dos empregados, quando adotaram como parâmetros os percentuais de 15% e 05% do lucro líquido, respectivamente.

Não cabe ao julgador administrativo, ou mesmo ao próprio fiscal autuante emitirem juízo de valor sobre as regras adotadas pelas partes ao pagamento da Participação nos Lucros e resultados, mas apenas verificar se no bojo do acordo firmado, tais regras possuem a natureza objetiva o suficiente a permitir que ambas possam fazer valer os termos do acordo, estando o mesmo vinculado a uma meta a ser atingida.

E no caso em concreto, tenho para mim, que as regras adotadas, em contrasenso ao que apurou a fiscalização, possuem caráter objetivo o suficiente a atender tal finalidade, de modo que entendo que as mesmas não caracterizam um acordo que possua natureza subjetiva., mas, pelo contrário, uma natureza objetiva, de modo a tender os ditames do art. 2º da Lei 10.101/00.

Ante todo o exposto, pedindo vênias a nobre relatora, voto no sentido de **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao recurso, para (i) julgar como improcedente o lançamento das rubricas CV e CV1 (estagiários) para excluía-las do lançamento, bem como para (ii) excluir do lançamento a rubrica PL (participação nos lucros e resultados).

É como voto.

Igor Araújo Soares.