



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

Processo nº 10805.723215/2013-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.334 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2016
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00.
REQUISITOS. CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101/00.
CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. APLICABILIDADE.

Os valores pagos a título de PLR não sofrem incidência tributária somente se cumpridos os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/00. Tais requisitos são aplicáveis aos segurados contribuintes individuais, não sendo permitido, porém a fixação de metas e resultados a serem atingidos unilateralmente, ou seja, sem a comprovação da participação dos trabalhadores e do sindicato.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. AUXÍLIO ALUGUEL E GRATIFICAÇÃO DE FUNÇÃO. INTEGRAÇÃO.

Os valores pagos a título de auxílio aluguel e gratificação de gerência integram o salário de contribuição posto que ostentam natureza remuneratória.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. REEMBOLSO PNEUS. NÃO INTEGRAÇÃO.

Os valores pagos aos segurados empregados a título reembolso pneus, assim entendido o reembolso de percentual da nota fiscal, emitida por revendedor autorizado - da aquisição de pneus fabricados pelo Contribuinte, não integram o salário de contribuição, posto que além de não possuírem natureza contraprestacional - por serem igualmente disponíveis a todos os empregados, limitados em quantidade e no tempo, e onerosos - ostentam características de benefício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar: i) a exclusão do lançamento dos valores constantes do levantamento P2 Unidades sem acordo PPR (que por amor à clareza se reitera que são os valores relativos ao pagamento realizado aos segurados empregados), e ii) a exclusão dos valores referentes ao lançamento decorrente do valores pagos a título de reembolso pneus. Vencido o conselheiro Denny Medeiros da Silveira quanto ao reembolso pneu.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente.

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira (Presidente), Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Jose Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Maria Anselma Coscrato Dos Santos (Suplente convocada), Denny Medeiros Da Silveira (Suplente convocado), Daniel Melo Mendes Bezerra, Carlos César Quadros Pierre, Ana Cecilia Lustosa Da Cruz.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão que julgou improcedente a impugnação ao lançamento de contribuições previdenciárias incidentes sobre pagamentos efetuados a empregados e contribuintes individuais, além das devidas a outras entidades e fundos.

Os motivos ensejadores do lançamento tributário se encontram no Relatório Fiscal (fls 25 do processo digitalizado). Na ação fiscal foram constituídos os seguintes documentos de crédito:

- **Auto de Infração - Debcad nº 51.044.891-7**, no valor de **R\$ 6.284.325,12, atualizado até novembro de 2013**, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à quota patronal de contribuição previdenciária devida sobre os valores pagos aos segurados empregados e aos contribuintes individuais.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.044.892-5**, no valor de **R\$ 1.578.807,81, atualizado até novembro de 2013**, referente ao valor do tributo, juros e multa de ofício, relativo à contribuição devida aos terceiros sobre os valores pagos aos segurados empregados.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.044.893-3**, no valor de **R\$ 11.280,00 atualizado até novembro de 2013**, referente multa por omissões e incorreções na GFIP.

- **Auto de Infração - Debcad nº 51.054.120-8**, no valor de **R\$ 1.717,38 atualizado até novembro de 2013**, referente multa por não incluir todos os segurados em folha de pagamento.
- **Auto de Infração - Debcad nº 51.054.121-6**, no valor de **R\$ 17.173,58 atualizado até novembro de 2013**, referente multa por não contabilizar em títulos próprios.

O crédito tributário constituído se refere a período de janeiro a dezembro de 2009. O lançamento tributário se aperfeiçoou com a ciência pessoal do sujeito passivo em 14 de novembro de 2013 (fls. 1924).

Inconformado, o contribuinte apresenta impugnação (fls. 1931), tempestivamente. A 5ª Turma da DRJ Brasília, por unanimidade, por meio do Acórdão 03-62.889 (fls. 2627), decidiu pela improcedência da impugnação.

Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

De acordo com o Relatório Fiscal, fls. 25/55, foram observadas as seguintes situações:

V - Dos Programas de PLR.

A auditoria fiscal após tecer as considerações sobre a legislação que disciplina a participação nos lucros elencou algumas irregularidades relativas aos acordos coletivos de participação nos resultados, separadamente por estabelecimentos da empresa.

VI-Do Estabelecimento de Santo André.

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias de Artefatos de Borracha, Pneumáticos e Afins de São Paulo e região, estado de São Paulo, acordo específico sobre a Participação Nos Resultados – Ano 2008 e 2009, datado de 1º de junho de 2008, com vigência de 1º de janeiro de 2008 até 31 de maio de 2010.

Em sua Cláusula Segunda, o instrumento coletivo sob comento estabelece que são elegíveis os Empregados Horistas e Mensalistas, contratados por prazo indeterminado.

No parágrafo único exclui os empregados contratados por prazo determinado, Dirigentes, Executivos e Seniores, deixando facultado à empresa estabelecer condições especiais, hipótese em que se considerarão partes integrantes do Acordo.

A Cláusula Terceira condiciona o pagamento às Metas estabelecidas.

Em sua Cláusula Quarta, o instrumento coletivo sob comento prevê o pagamento de um valor composto de parcela fixa e mais uma quantia diferenciada. Ainda nesta Cláusula Quarta, item 4, estabelece que empregados lotados nas áreas de Marketing, Trade Marketing, Call Center, Exportação, Regionais São

Paulo, Rio de Janeiro, Recife, Salvador, Belo Horizonte, Brasília, Porto Alegre e Curitiba receberão valores diferenciados, sem indicar quais são os valores.

Por meio da Cláusula Nona, pretende-se a submissão dos pagamentos aos termos previstos na Lei no 10.101/2000 visando à obtenção do tratamento fiscal dado por aquele Diploma Legal, especificamente quanto à exclusão dos valores pagos do campo de incidência de encargos trabalhistas e previdenciários.

Em relação aos excluídos do Acordo assinado em 01/06/2008, ou seja, os Dirigentes, Executivos e Seniores, não foram apresentados quaisquer documentos sob alegação de que os Acordos que a empresa possuía já haviam sido entregues, conforme resposta ao TIF P04.

Contrariando a Lei nº 10.101, de 2000, no acordo celebrado foi delegado ao empregador fixar as condições especiais que ensejariam o pagamento da PLR. A cláusula segunda do Acordo Coletivo revela que os valores a serem pagos decorreriam da exclusiva vontade do empregador, evidenciando a mais completa alienação dos trabalhadores contemplados. Ou seja, tal situação não decorre da negociação entre empresa e trabalhadores, com a interveniência do sindicato, além de não especificar metas e valores, e, portanto, em desacordo com a Lei.

Assim sendo, por estarem em desacordo com a Lei, considerou-se que os pagamentos a título de participação nos resultados a Dirigentes, Executivos e Seniores, não se enquadram no disposto no art. 28, § 9º, alínea j da Lei no 8.212/91, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

A empresa foi intimada através do a apresentar planilha com valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores.

Em atendimento ao TIF P04 apresentou relação com os nomes e valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR Diretor Executivo Seniores (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51.044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

VII-Do Estabelecimento de Gravataí

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias de Artefatos de Borracha de Gravataí, estado do Rio Grande do Sul, acordo específico sobre a Participação Nos Resultados – Ano 2008 e 2009, datado de 10 de julho de 2008, com vigência de 1º de junho de 2008 até 31 de maio de 2010.

Em sua Cláusula Segunda, o instrumento coletivo sob comento estabelece que são elegíveis os Empregados Horistas e Mensalistas, contratados por prazo indeterminado.

No parágrafo único exclui os empregados contratados por prazo determinado, Dirigentes, Executivos e Seniores, deixando facultado à empresa estabelecer condições especiais, hipótese em que se considerarão partes integrantes do Acordo.

A Cláusula Terceira condiciona o pagamento às Metas estabelecidas.

Em sua Cláusula Quarta, o instrumento coletivo sob comento prevê o pagamento de um valor composto de parcela fixa e mais uma quantia diferenciada, conforme o respectivo salário.

A empresa apresentou Acordo Coletivo para Participação nos Resultados para os empregados horistas contratados por prazo determinado, onde foram estabelecidos valores e condições para o pagamento.

Na unidade localizada em Gravataí, ocorreram os mesmos problemas de Santo André indicados quais sejam:

Em relação aos Diretores, Executivos e Seniores não foram apresentados quaisquer documentos sob alegação de que os Acordos que a empresa possuía já haviam sido entregues, conforme resposta ao TIF P04. Contrariando a Lei nº 10.101, de 2000, foi delegado ao empregador fixar as condições especiais que ensejariam o pagamento da PLR.

A empresa foi intimada através do TIF P04 a apresentar planilha com valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores, os quais foram utilizados para o Levantamento P1 PPR Diretor Executivo Seniores (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51.044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

VIII-Do Estabelecimento de Feira de Santana

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias de Artefatos de Borracha, de Pneumáticos e Afins do Estado da Bahia – SINDBORRACHA-BA, sobre a Participação nos Resultados – Ano 2008 e 2009, datado de 25 de junho de 2008, com vigência de 1º de junho de 2008 até 31 de maio de 2010.

Em sua Cláusula Segunda, o instrumento coletivo sob comento estabelece que são elegíveis os Empregados Horistas e Mensalistas, contratados por prazo indeterminado.

No parágrafo único exclui os empregados contratados por prazo determinado, Dirigentes, Executivos e Seniores, deixando facultado à empresa estabelecer condições especiais, hipótese em que se considerarão partes integrantes do Acordo.

A Cláusula Terceira condiciona o pagamento às Metas estabelecidas.

Em sua Cláusula Quarta, o instrumento coletivo sob comento prevê o pagamento de um valor composto de parcela fixa mais uma quantia diferenciada, conforme o respectivo salário.

A empresa apresentou Acordo Coletivo para Participação nos Resultados para os empregados horistas contratados por prazo determinado, onde foram estabelecidos valores e condições para o pagamento. Na unidade localizada em Feira de Santana, ocorreram os mesmos problemas de Santo André, quais sejam:

Em relação aos Diretores, Executivos e Seniores não foram apresentados quaisquer documentos sob alegação de que os Acordos que a empresa possuía já haviam sido entregues, conforme resposta ao TIF P04. Contrariando a Lei no 10.101, de 2000, foi delegado ao empregador fixar as condições especiais que ensejariam o pagamento da PLR.

A empresa foi intimada através do TIF P04 a apresentar planilha com valores.

Em atendimento ao TIP P 04 a empresa apresentou relação com os nomes e valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR Diretor Executivo Seniores (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº51. 044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

XI-Do Estabelecimento de Campinas

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias de Artefatos de Borracha, Acabamentos, Recauchutadoras, Pneumáticos, Beneficiamento de Borracha natural, Látex e Afins de Campinas e região, acordo específico sobre a Participação Nos Resultados – Ano 2008 e 2009, datado de 16 de junho de 2008, com vigência de 1º de junho de 2008 até 31 de maio de 2010.

Não obstante a base territorial de o referido Sindicato incluir Campinas e Sumaré, o Acordo Coletivo especificou o CNPJ 59.179.838/0002-18 situado em Campinas.

Em sua Cláusula Segunda, o instrumento coletivo sob comento estabelece que são elegíveis os Empregados Horistas e Mensalistas, contratados por prazo indeterminado.

No parágrafo único exclui os empregados contratados por prazo determinado, Dirigentes, Executivos e Seniores, deixando facultado à empresa estabelecer condições especiais, hipótese em que se considerarão partes integrantes do Acordo.

A Cláusula Terceira condiciona o pagamento às Metas estabelecidas.

Em sua Cláusula Quarta, o instrumento coletivo sob comento prevê o pagamento de um valor composto de parcela fixa mais uma quantia diferenciada, conforme o respectivo salário. Para os empregados horistas e mensalistas, prevê o pagamento em

junho de 2009, a título de adiantamento, e em 18 de dezembro de 2009, o pagamento complementar e final.

A empresa apresentou Acordo Coletivo para Participação nos Resultados para os empregados horistas contratados por prazo determinado, onde foram estabelecidos valores e condições para o pagamento.

Na unidade localizada em Campinas, ocorreram os mesmos problemas de Santo André, quais sejam:

Em relação aos Diretores, Executivos e Seniores não foram apresentados quaisquer documentos sob alegação de que os Acordos que a empresa possuía já haviam sido entregues, conforme resposta ao TIF P04.

Contrariando a Lei no 10.101, de 2000, foi delegado ao empregador fixar as condições especiais que ensejariam o pagamento da PLR.

Em atendimento ao TIF P04 a empresa apresentou relação com os nomes e valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR Diretor Executivo Seniores (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004- 80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51. 044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

X – Do Estabelecimento de Barueri

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias de Artefatos de Borracha de Cotia e região, acordo específico sobre a Participação Nos Resultados – Ano 2008, datado de 1º de junho de 2008, com vigência de 1º de junho de 2008 até 31 de maio de 2 009.

No entanto, além de referir-se somente ao ano de 2008, não contem assinatura dos representantes da empresa, motivo pelo qual a empresa foi intimada, através do TIF P 04 e respectivo Anexo, a apresentar o Acordo indicado como Não Assinado, mas em resposta informou que não havia novos Acordos a serem apresentados.

Na unidade localizada em Barueri, ocorreram os seguintes problemas:

O Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto, diferente do período objeto da presente fiscalização. O Acordo Coletivo não está assinado pelos representantes da empresa.

Apesar de intimada, a empresa não apresentou Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados para o período de 01 a 12/2009.

Em atendimento ao TIF P04 a empresa apresentou relação com os nomes e valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR Diretor Executivo Seniores (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004- 80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51. 044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

O Acordo Coletivo, além de não assinado e não se referir ao período objeto da fiscalização, também, como os demais, excluiu Dirigentes, Executivos, Seniores e contratados por prazo determinado. A empresa não apresentou qualquer Acordo relativo ao contratados por prazo determinado

XI – Do Estabelecimento de São José dos Pinhais

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias Metalúrgicas, Máquinas Mecânicas, de Material Elétrico, de Veículos Automotores, de Autopeças e de componentes e partes de veículos automotores da grande Curitiba, sobre a Participação Nos Lucros Ou Resultados – Ano 2008, datado de 1º de julho de 2008, com vigência de 01 /01/2008 a 31/12/2008.

Considerando que o Acordo apresentado refere-se somente ao ano de 2008, a empresa foi intimada, através do TIF P 04 e respectivo Anexo, a apresentar o Acordo indicado como “Apresentou o AC-PPR de 2008”, mas em resposta informou que não havia novos Acordos a serem apresentados.

Portanto, na unidade localizada em São José dos Pinhais, ocorreram os seguintes problemas:

O Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto diferente do período objeto da presente fiscalização que é de 2009.

Os pagamentos foram lançados no levantamento P2 Unidades Sem Acordo PPR (P4 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51.044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades). 1

XII – X – Do Estabelecimento de Belo Horizonte e Ibirité.

A empresa apresentou Acordo Coletivo firmado com o Sindicato dos Trabalhadores nas Industrias de Artefatos de Borracha de Belo Horizonte, sobre a Participação Nos Lucros Ou Resultados – Ano 2008, datado de 1º de julho de 2008, com vigência de 01/01/2008 a 30/11/2008 e a unidade 59.179.838/0032-33.

Considerando que o Acordo apresentado refere-se somente ao ano de 2008, a empresa foi intimada, através do TIF P 04 e respectivo Anexo, a apresentar Acordo indicado como “Apresentou o AC-PPR de 2008” e Não Apresentado – já que

não incluiu o CNPJ 59. 179.838/0010-28, mas em resposta informou que não havia novos Acordos a serem apresentados.

Portanto, nas unidades localizadas em Belo Horizonte e Ibirité ocorreram os seguintes problemas:

- Para o CNPJ 59.179.838/0032-33, o Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto diferente do período objeto da presente fiscalização, que é de 2009.

- Para o CNPJ 59. 179.838/0010-28, a empresa não apresentou qualquer Acordo Coletivo.

O Acordo Coletivo apresentado, além de não se referir ao período objeto da fiscalização, também, como os demais, excluiu Dirigentes, Executivos e Seniores.

A empresa foi intimada através do TIF P04 a apresentar planilha com valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores.

Em atendimento ao TIF P04, a empresa apresentou relação com os nomes e valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR Diretor Executivo Seniores (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº51. 044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

XIII – Dos Demais Estabelecimentos sem PPR

Além dos já citados anteriormente, os estabelecimentos com os CNPJ nº 59.179.838/0004-80, 59.179.838/0010-28, 59.179.838/0015-32, 59.179.838/0037-48, 59.179.838/0045-58, 59.179.838/0046-39, 59.179.838/0047-10, 59.179.838/0048-09, 59.179.838/0051-04 e 59.179.838/0052-87 não possuem Acordo Coletivo específico para pagamento de participação nos resultados.

Assim sendo, em relação às unidades acima referidas, por estarem em desacordo com a Lei, na medida em que não possuem Acordo Coletivo, ou qualquer outro instrumento, todos os pagamentos a título de participação nos resultados não se enquadram no disposto no art. 28, § 9º, alínea j da Lei no 8.212/91, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

XIV – Das Remunerações de Contribuinte Individuais não Declaradas em GFIP

A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a esclarecer as diferenças indicadas no Anexo – Diferenças entre valores da DIRF X GFIP dos contribuintes individuais.

Em atendimento ao TIF nº P 04, a empresa declarou que as diferenças entre valores da DIRF X GFIP dos contribuintes individuais nos meses de 06 e 07/2009 referentes a Guilherme Luis Kelly são benefício residência e gratificação função gerente. E, ainda, que o pagamento a João Batista Costa refere-se a autônomo mediante Recibo – RPA.

Em relação a Eugenio Carlos Deliberato, Romana Ghirotti Prado e Sérgio Lomando não justificou as diferenças.

A empresa foi intimada, através do TIF nº P04, apresentar os documentos que serviram de base para os lançamentos indicados no Anexo – Documentos da Contabilidade.

Em atendimento, apresentou arquivo magnético com relação denominada “Base Fornecedores Contribuintes Ind”, onde identificou os pagamentos a pessoas físicas colocando o CPF no campo CPF/CNPJ.

Analizando o arquivo apresentado, foram identificados pagamentos a pessoas físicas que não foram declarados em GFIP, os quais deram origem ao Anexo –Fornecedores não declarados.

Para Massimo da Ronch foram utilizados os valores da conta N16001JV05 - M.E. Comissões Terceiros – PETIN indicada pela empresa, Anexo – Valores Massimo da Ronch.

Para Juan Efrain Cangahuala foram utilizados os valores da relação apresentada: “Base Fornecedores Contribuintes Ind”.

Para Sergio Lomando foram utilizados os valores da conta N14219JA01- Honorários Advocatícios – Trab indicada pela empresa, Anexo – Valores Sergio Lomando.

Para Cláudio Wurlitzer foram utilizados valores não declarados e diferenças de valores encontradas na conta N14913JP05 - Despesas Com Informativos Inst e a GFIP indicada pela empresa, Anexo – Valores Cláudio Wurlitzer.

O prestador de serviço Atenante Norman foi identificado como pessoa jurídica a partir de 07/2009, motivo pelo qual só foram utilizados os valores anteriores.

Em virtude da falta de declaração, foi criado o levantamento C1 Contribuintes Individuais, a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrado o Auto de Infração nº51. 044.891-7 .

XV – Dos Valores pagos a Título de Reembolso Pneus não Declarados em GFIP

A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a esclarecer o motivo do pagamento da rubrica 15BN – Reembolso de Vale Pneus e informar se considera base de cálculo de contribuições previdenciárias ou não e o motivo.

Em atendimento, limitou-se a requerer a juntada do manual de Integração dos empregados, informando que nele há a previsão do benefício. O referido manual informa o empregado que, após

a admissão, ele poderá adquirir pneus para carros e /ou motos na rede autorizada e obter reembolso de parte do valor.

Não há qualquer relação com a atividade desenvolvida pelo empregado, e, portanto, não se trata de reembolsar uma despesa inerente ao exercício do cargo, sendo tão somente um benefício pago em dinheiro. Tendo sido assim levantado o valor a título de contribuição previdenciária devido incidente sobre citada verba.

XVI – Das Diferenças entre as Bases da Folha de Pagamento e as Bases Declaradas em GFIP

A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a esclarecer as diferenças indicadas no Anexo – Diferenças entre Base da Folha e GFIP. Ressalta a fiscalização que al planilha indica as categorias 1- empregado, 3- trabalhador não vinculado ao RGPS com direito ao FGTS, 4- empregado por prazo determinado e 7 – menor aprendiz, tendo em vista que a empresa não apresentou a folha de pagamento dos contribuintes individuais.

Em atendimento, a empresa declarou que faltou considerar a rubrica /117 –Base estorno INSS. A fiscalização incluiu a rubrica indicada, mas, ainda assim, restaram diferenças a esclarecer, que indicaram que a base da folha de pagamento é maior que a base declarada em GFIP para as categorias indicadas no item 126.

Através do TIF nº P 07, a empresa foi intimada a esclarecer as diferenças apontadas no Anexo – DIF BC FOPAG – estorno X GFIP. Tendo apresentado os arquivos magnéticos contendo a Relação de Estabelecimentos Centralizados – REC das unidades e competências indicadas que não apresentam as bases segregadas por categoria e, portanto, não serviram como parâmetro para comparação e esclarecimento das diferenças.

A fim de demonstrar os valores declarados que foram indicados na planilha, foram extraídas dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil as seguintes informações: Relação de GFIP enviada, por unidade e por competência e Bases de cálculo por categoria, por unidade e por competência.

Foi elaborado o Anexo - DIF BC FOPAG - estorno X GFIP - Corrigido Out 2013, a fim de demonstrar os valores das diferenças que não foram declaradas em GFIP e não foram esclarecidas pela empresa e por se tratar de remuneração constante da folha de pagamento que não foi declarada, foram lançadas as diferenças verificadas.

XVII – Das Declarações em GFIP

A empresa transmitiu aos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência – GFIP, para as competências 01 a 12/2009, sem informar determinados valores pagos a título de participação nos resultados, os quais foram considerados

integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias, conforme itens acima, assim como pagamentos a contribuintes individuais, pagamentos a título de reembolso de vale pneus e diferenças entre as bases da folha de pagamento e as bases da GFIP.

Dos Autos de Infração por Descumprimento de Obrigações Acessórias –AIOA.

Os Autos de Infração por Descumprimento de Obrigações Acessórias –AIOA lavrados na ação fiscal foram lançados de acordo com a natureza da infração cometida:

XXII – AIOA - DEBCAD Nº 51.044.893-3- CFL 78.

Relata a fiscalização que o contribuinte não tributou as verbas pagas a título de Reembolso Pneus, Pagamento de PPR e Adiantamento de PPR e consequentemente não as declarou em GFIP, assim como deixou de declarar a totalidade dos valores pagos a contribuintes individuais, infringindo desta forma o art. 32, inciso IV da Lei nº 8.212/91.

Em decorrência da infração praticada, está sendo aplicada a multa prevista no art. 32-A, inciso I e §§ 2º e 3º da Lei nº 8.212/91, artigo este acrescentado pela Medida Provisória nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

XXIII-AIOA - DEBCAD Nº 51.054.120-8 - CFL 30.

De acordo com o Relatório Fiscal empresa foi autuada por deixar de preparar a Folha de Pagamentos das remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados e das pagas ou creditadas aos contribuintes individuais a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos, infringindo assim o disposto no artigo art. 32, inciso I da Lei nº 8.212/91, c/c o art. 225, inciso I e § 9º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

Em decorrência da infração cometida à multa aplicada é a prevista nos artigos 92 e 102 da Lei 8.212/91, artigo 283, inciso I, alínea "a" e artigo 373, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto 3.048, de 06/05/1999.

XXIV – AIOA - - DEBCAD Nº 51.054.121-6- CFL 34.

O presente auto de infração foi lavrado por deixar a empresa de lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma, discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições, conforme previsto na Lei nº 8.212/91, art. 32, II, combinado com o art. 225, II, e parágrafos 13 a 17 do Regulamento da Previdência social –RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 06.05.99.

Em decorrência da infração foi aplicada a multa prevista na Lei nº. 8.212/91, artigos 92 e 102, combinado com o art. 283, II, a, e art. 373 do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº. 3.048, de 06 de maio de 1999.

Todos os valores da multas foram atualizados conforme Portaria Interministerial no 15, de 10 de janeiro de 2013, DOU 11/01/20.

Da Representação Fiscal para Fins Penais

*Registra a fiscalização que as situações descritas nos itens acima deste relatório, em relação às contribuições previdenciárias a cargo da empresa, **em tese**, constituem indício de Crime de Sonegação Fiscal, de acordo com o artigo 337-A, I e III do Código Penal - Decreto-lei nº2. 848, de 07/12/1940 – na redação dada pela Lei nº9. 983, de 14/07/2000, razão pela qual foi formalizada Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP, em relatório à parte, com comunicação à autoridade competente para as providências cabíveis, indicando os documentos de crédito relacionados aos aludidos crimes.*

Das Impugnações

Tempestivamente o contribuinte apresentou a impugnações, alegando, em síntese:

Preliminarmente solicita que os todos os autos de infração relacionados aos mesmos fatos geradores sejam reunidos e julgados em oportunidade única para fins de economia processual.

Com relação à participação nos resultados rebate separadamente por estabelecimentos.

Estabelecimento de Santo André, Gravataí, Feira de Santana e Campinas.

No tocante aos estabelecimentos de Santo André, Gravataí, Feira de Santana e Campinas, em relação aos excluídos do Acordo assinado em 01/06/2008, ou seja, os Dirigentes, Executivos e Seniores, alega que diferente do que afirma a fiscalização foi apresentado o PPR durante o procedimento fiscal, por ocasião de esclarecimento ao TIF P04.

Quanto ao mérito aduz que os acordos existentes suportam totalmente os pagamentos efetuados, na medida em que são aplicáveis a todos os Dirigentes, Executivos e Seniores, que exercem suas atividades na empresa, os quais estão vinculados ao atingimento de metas individuais e coletivas estabelecidos no documento Plano de Incentivo (PPR) e documento SCHEDA entregues previamente a cada empregado. Aduz estar juntando, por amostragem, referidos documentos.

Desta feita acredita que resta demonstrado que o PPR é necessariamente atrelado aos resultados corporativo e individual e a índices de produtividade e qualidade, sendo que tais metas são claras e objetivamente estipuladas nos documentos elencados: Plano de Incentivo (PPR) e SCHEDA, além de ser paga em semestre civil.

Estabelecimento de Barueri

Quanto ao estabelecimento de Barueri alega a impugnante que, embora a fiscalização tenha afirmado que o Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto, diferente do período objeto da presente fiscalização, como também não foi assinado pelos representantes da empresa, tal afirmação não pode prosperar, pois o PPR foi apresentado durante o procedimento fiscal, por ocasião de esclarecimento ao TIF P04.

E com relação ao PPR de 2009 e elegível aos empregados em geral, a empresa possuía tal instrumento, registrado perante o Ministério do Trabalho sob o número SP 009168/2009, em 21/10/2009, (Doc. 03). Tal instrumento preenchia os requisitos legais e formais, atingia sua finalidade principal almejada pelo legislador e tinha por objetivo o atingimento de metas e resultados econômicos e de produtividade conforme se pode verificar pelas suas cláusulas.

Estabelecimento de São José dos Pinhais.

Quanto ao estabelecimento de São José dos Pinhais afirma a impugnante que diferente do entendimento da fiscalização esta firmou Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados referente ao ano de 2009, registrado perante o Ministério do Trabalho sob o número SP 002264/2009, em 02/09/2009 e foi apresentado durante o procedimento fiscal, por ocasião de esclarecimento ao TIF P04.

Estabelecimentos de Belo Horizonte e Ibitaré No tocante a estes estabelecimentos a impugnante aduz que embora a fiscalização alegue que o PPR de 2008 além de não estar assinado, exclui os Dirigentes, Executivos e Seniores e contratados por tempo determinado, a empresa apresentou o PPR dos anos de 2008 e 2009 para todos os empregados e dirigentes durante o procedimento fiscal, por ocasião de esclarecimento ao TIF P04.

Em relação à ausência de acordo coletivo aplicável a essa unidade, relativo aos empregados em geral, resta demonstrado que este existe e está devidamente registrado perante o Ministério do Trabalho sob o número MG 001966/2009, em 29/07/2009.

Estabelecimento sem Acordos Coletivos

A impugnante afirma que dos estabelecimentos elencados como sem PPR, cabe informar que o de Juiz de Fora, possui e está devidamente registrado perante o Ministério do Trabalho sob o número MG 002483/2009, em 01/09/2009.

Quanto aos demais estabelecimento, CNPJ nºs 59.179.838/0004-80, 59.179.838/0010-28, 59.179.838/0015-32, 59.179.838/0037-48, 59.179.838/0045-58, 59.179.838/0046-39, 59.179.838/0047-10, 59.179.838/0048-09, 59.179.838/0051-04 e 59.179.838/0052-87, a impugnante afirma se tratar de escritórios regionais, sendo aplicável a estes o acordo da matriz da empresa, ou seja, o PPR de Santo André.

Da Real Natureza dos Pagamentos

A impugnante destaca que a fiscalização entende que o PPR implantado na empresa possui falhas e, portanto, não obedece às regras estipuladas pela Lei nº 10.101/2000, devendo, por conseguinte, sofrer a incidência de contribuição previdenciária. No entanto o que se observa do demonstrado pela impugnante é o cometimento de um equívoco, devendo, portanto, ser anulada a autuação.

Do Pagamento a Contribuintes Individuais não Declaradas em GFIP

Com relação aos valores pagos aos contribuintes individuais e não declarados em GFIP a impugnante justifica que tais valores, como benefício relativo à residência do empregado e gratificação para função de gerente, pagamento a autônomo mediante recibo e outros não se encaixam no conceito de remuneração, pois não visam remunerar a prestação de serviços, razão pela qual não devem se enquadrar na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Do Pagamento Reembolso de Pneus

Justifica a impugnante que o pagamento a este título não se trata de remuneração por serviços prestados, mas de um desconto de 30% concedido aos empregados para aquisição dos produtos da própria empregadora, mediante reembolso, de acordo com a Política de Benefício da Autuada e o Manual de Integração da empresa, a todo empregado com mais de noventa dias de empresa, limitado a cinco pneus de automóvel, dois de motocicleta, quatro de bicicletas e cinco câmaras de ar.

Das Divergências entre a Folha de Pagamento e GFIP.

Insurge-se a autuada em relação a estas divergências, alegando que da análise do relatório e das planilhas mencionadas pela fiscalização não é possível identificar quais seriam as supostas divergências identificadas. Mas afirma que todas as verbas que devem sofrer a incidência previdenciária sempre foram devidamente declaradas em GFIP, sendo que as únicas hipóteses de pagamento não declaradas referem-se a verbas não sujeitas a contribuições previdenciárias, portanto, improcedente tal lançamento.

Da Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP

Solicita seja cancelada a ordem de realização de RFFP, ou a sua suspensão até o término do processo administrativo em discussão, mesmo porque não há qualquer indício da caracterização do mencionado crime."

Cientificado de decisão que contrariou seus interesses em 11 de setembro de 2014 (AR fls. 2662), o sujeito passivo interpôs, tempestivamente, em 29 de junho, recursos voluntários específicos para cada debcad (fls. 2664, 2711, 2827 e 2873), com alegações idênticas entre si. Constatam de seu apelo, em síntese, as mesmas alegações constantes das impugnações interpostas e acima reproduzidas.

Os processos foram distribuídos, por sorteio eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Conheço dos recursos voluntários interpostos, pois presentes as condições de admissibilidade. Passo a analisá-los.

Antes porém, como relatado, necessário recordar que foram interpostos quatro recursos de mesma argumentação, cada qual relativo a um documento de crédito tributário constituído (debcad). Opto por apreciá-los em conjunto.

O litígio tributário foi instaurado em face de inconformidade do sujeito passivo no tocante a não aceitação, pelo Fisco, do programa de pagamento de PLR implantado no ano de 2009.

Entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados, antes de analisar pontualmente as alegações recursais,

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

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

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

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

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela

totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

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

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

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

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

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

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

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

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

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, ***“não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade”*** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de ***“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”***

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

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

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

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

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

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

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

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

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

exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

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

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

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

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

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

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de meta, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Assentes quanto ao requisitos para que se usufrua da imunidade condicionada relativa ao pagamento da PLR, passo à apreciação do recurso na ordem em que os argumentos são apresentados.

DO PAGAMENTO DE PPR EM CONFORMIDADE COM A LEI 10.101/00

Alega a Recorrente em sua primeira peça recursal, interposta contra o lançamento constante do Debcad 51.044.893-3 (fls. 2666):

**"ESTABELECIMENTOS DE SANTO ANDRÉ, GRAVATAÍ,
FEIRA DE SANTANA E CAMPINAS**

A decisão ora guerreada estabelece que o PPR das filiais acima identificadas não foi elaborado em acordo com a legislação fiscalização, posto que "a existência de regras nem tão claras e objetivas e não inseridas no instrumento de negociação e nem arquivada no sindicato equivale a sua inexistência, porque não se presta para surtir os efeitos pretendidos pela lei, conforme exposto acima. Ou seja, o programa próprio de PLR arquivado no sindicato, como exigido pelo §2º, do artigo 2º, da Lei 10.101/00, não continha regras claras e objetivas".

Inicialmente, destaca a Recorrente que foram apresentados os acordos coletivos de trabalho referente ao programa de participação nos resultados elegível aos empregados Dirigentes, Executivos e Seniores (diretores, gerentes, chefes ou administrativos de nível gerencial) - anos 2008 e 2009 não apenas durante os procedimentos da fiscalização, mas também no protocolo da Impugnação Administrativa.

(...)

Não deve prosperar o quanto decidido na r. decisão sobre o programa de PLR instituído pela empresa recorrente estar em desacordo com as regras estipuladas pela Lei 10.101/00.

Pelo contrário, o PLR implantado pela autora sempre apresentou um programa claro, com formulários de avaliações objetivas de meta e desempenho, objetivando o incentivo à produtividade.

Os planos da recorrente respeitaram a intenção do Legislador, não só porque a formalização dos planos foi feita conforme determinado pela legislação vigente, mas também porque a estrutura de efetiva participação periódica nos resultados da empresa, mesmo que aferida individualmente com base em metas pré-estabelecidas, atende integralmente, e desde sempre, o espírito da Lei.

Mesmo assim, o I. Julgador atentou-se a eventuais falhas formais que, como já exaustivamente mencionadas, não podem, por si só, afastar a natureza da verba, posto que não há reais indícios de que a empresa utiliza este plano para pagamento de prêmios ou salários.

Voltando ao relatório fiscal, encontramos (fls 33):

"47. Passamos, então, a indicar os pontos que consideramos em desacordo com a legislação.

48. Em relação aos excluídos do Acordo assinado em 01/06/2008, ou seja, os Dirigentes, Executivos e Seniores, não foram apresentados quaisquer documentos sob alegação de que os Acordos que a empresa possuía já haviam sido entregues, conforme resposta ao TIF P04.

49. Contrariando a Lei nº 10.101, de 2000, foi delegado ao empregador fixar as condições especiais que ensejariam o pagamento da PLR. A cláusula segunda do Acordo Coletivo revela que os valores a serem pagos decorreriam da exclusiva

vontade do empregador, evidenciando a mais completa alienação dos trabalhadores contemplados.

50. Tal situação não decorre da negociação entre empresa e trabalhadores, com a interveniência do sindicato, além de não especificar metas e valores, e, portanto, em desacordo com a Lei.

51. Assim sendo, por estarem em desacordo com a Lei, consideramos que os pagamentos a título de participação nos resultados a Dirigentes, Executivos e Seniores, não se enquadram no disposto no art. 28, § 9º, alínea j da Lei nº 8.212/91, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

52. A empresa foi intimada através do TIF P04 a apresentar planilha com valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores.

53. Em atendimento apresentou relação com os nomes e valores solicitados, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR DIRETOR EXECUTIVO SENIORES (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51.044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

A leitura atenta do relatório demonstra que, no sentir da Autoridade Lançadora, houve descumprimento dos preceitos constantes da Lei nº 10.101/00, em razão da ausência de metas claras e objetivas que ensejassem o pagamento da PLR aos diretores, executivos e seniores.

Consta do programa de participação nos lucros (fls 1527):

Cláusula Segunda – ABRANGÊNCIA

São elegíveis os Empregados Horistas e Mensalistas, contratados por prazo indeterminado, que participem efetivamente nos resultados da EMPRESA dos anos de 2008 e 2009, em conformidade com a legislação vigente.

Parágrafo Único – O presente Acordo não alcança os empregados contratados por prazo determinado, Dirigentes, Executivos e Seniores, daqui expressamente excluídos.

Fica, todavia, facultado à EMPRESA, se assim entender, estabelecer condições especiais, hipótese em que se considerarão parte integrante do presente acordo, notadamente para os efeitos de incidência tributária, previdenciária e FGTS, sobre as verbas que vierem eventualmente a receber, a título de participação nos resultados.

Clara a abrangência do programa ajustado entre a Recorrente e o sindicato. O ajuste firmado foi direcionado especificamente para os empregados horistas e mensalistas contratados a prazo indeterminado.

Expressamente foi acordado que o programa de participação nos resultados firmado não se aplicava aos empregados contratados por prazo determinado, aos dirigentes, executivos e seniores. Porém, ressalvou-se, também expressamente, que a Empresa poderia, a seu exclusivo critério, estabelecer condições especiais, que nesse caso, serão consideradas parte integrante do instrumento firmado.

Tal previsão se concretizou. Consta das folhas 1984 o programa para participação nos resultados de dirigentes, executivos e seniores firmado entre o Sindicato de Trabalhadores do estabelecimento matriz e a Recorrente e válido para os anos de 2008 e 2009.

A cláusula terceira do ajuste tem a seguinte redação:

Cláusula Terceira – DA PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS

A Participação nos Resultados da Empresa depende do atingimento de metas individuais e coletivas ajustadas para o exercício de 2008 e 2009, vinculadas ao melhoramento contínuo, assunção de responsabilidades e riscos, integração e comprometimento pessoal.

Parágrafo único – O resultado inferior a 80% (oitenta por cento) das metas individuais e coletivas, exclui o direito a qualquer pagamento a título de Participação nos Resultados.

Aqui o ponto fulcral da questão.

Pode-se admitir que as partes firmem um acordo pelo qual se impute ao critério de somente uma delas, a definição dos parâmetros para a percepção dos valores a título de PLR? Vejamos.

Como visto acima, ao analisarmos a participação nos lucros ou resultados, que a verba de nítida natureza contraprestacional, não sofre incidência tributária quando cumpridos os requisitos da Lei nº 10.101/00, em face do caráter isentivo desta.

Assim, é no bojo dos ditames da Lei nº 10.101 que devemos buscar a resposta da questão que se apresenta. Recordemos o texto legal:

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

A leitura do texto legal espanca qualquer dúvida. Devem as partes acordar sobre as metas claras e objetivas, não só quanto ao direito substantivo como também quanto às regras adjetivas, e devem, também, publicizar o acordo celebrado.

Ora, tal determinação, voltada não só para o ajuste entre os interessados mas também para a total transparência do conteúdo acordado, não pode ser tomada como simples tutela da convergência de vontades, mas também deve ser entendida como ajuste expresso, formal e transparente sobre os direitos e mecanismo de exercício desses direitos e deveres.

Assim, entendo que o legislador não só exigiu o acordo entre as vontades, mas também determinou que tal ajuste ocorra sobre determinadas condições e balizas, tendo condicionado a vantagem tributária ao cumprimento dessas condicionantes.

Com essas considerações, observo que, no caso concreto, as partes ao afastarem textualmente o alcance do pactuado dos trabalhadores mencionados, ressalvando a possibilidade de uma extensão unilateral, impediram o acesso desses trabalhadores da vantagens tributárias constantes da Lei nº 10.101/00.

Ressalto que, se ao reverso, tivessem estipulado, minimamente, as condições para a percepção da PPR, e os valores desta, ainda que indiciariamente, não haveria a ofensa mencionada à vontade do legislador.

Aponto ainda que, ao reverso do que entende a decisão de piso, o fato de tal acordo ter sido firmado somente com o sindicato representativo dos trabalhadores da matriz, não ofende os ditames da lei, quanto mais ao se recordar que tal programa se refere, exclusivamente, aos dirigentes e altos funcionários da recorrente.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso nessa parte.

ESTABELECIMENTO DE BARUERI

Consta do Relatório Fiscal (fls. 38):

"87. Na unidade localizada em Barueri, ocorreram os seguintes problemas:

- *O Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto diferente do período objeto da presente fiscalização.*
- *O Acordo Coletivo não está assinado pelos representantes da empresa.*

- Apesar de intimada, a empresa não apresentou Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados para o período de 01 a 12/2009.

88. Portanto, em relação à unidade localizada no município de Barueri, por estarem em desacordo com a Lei, na medida que não foi apresentado qualquer Acordo Coletivo referente ao período, consideramos que todos os pagamentos a título de participação nos resultados, não se enquadram no disposto no art. 28, § 9º, alínea j da Lei nº 8.212/91, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

89. A empresa foi intimada através do TIF P04 a apresentar planilha com valores pagos a título de PPR aos Diretores, Executivos e Seniores.

90. Em atendimento apresentou relação com os nomes e valores solicitados, os quais foram lançados no Levantamento P1 PPR DIRETOR EXECUTIVO SENIORES (P3 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), criado a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51.044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades).

91. O Acordo Coletivo, além de não assinado e não referir-se ao período objeto da fiscalização, também, como os demais, excluiu Dirigentes, Executivos, Seniores e contratados por prazo determinado. A empresa não apresentou qualquer Acordo relativo ao contratados por prazo determinado"

(negritei)

Em seu recurso, o sujeito passivo arguiu (fls 2674):

"Com relação ao estabelecimento de Barueri, aduz a decisão que não foi juntada na Impugnação a documentação do PPR 2009 que confirme que o mesmo é aplicável a todos os Dirigentes, Executivos e Seniores.

Contudo, além da Recorrente ter apresentado no curso da fiscalização a toda a documentação requerida, a Recorrente também a anexou na Impugnação Administrativa, que confirma que programa de participação nos resultados é aplicável aos empregados Dirigentes, Executivos e Seniores (diretores, gerentes, chefes ou administrativos de nível gerencial) - anos 2008 e 2009.

Pela análise destes documentos, é possível verificar na cláusula segunda do programa de participação nos resultados em comento que o acordo é aplicável a todos os Dirigentes, Executivos e Seniores que exercem suas atividades nos estabelecimentos da Empresa e que participem efetivamente nos resultados da Empresa.

Assim, restou demonstrado que o acordo coletivo de participação nos resultados elegível aos empregados Dirigentes, Executivos e Seniores -anos 2008 e 2009, abrange os Dirigentes, Executivos e Seniores que trabalham também no estabelecimento de Barueri." (sublinhado original)

Observo que a decisão de piso se pronuncia sobre a questão (fls 2645):

"No caso de Barueri o Acordo Coletivo, de fls. 1583/1588, além de referir-se somente ao ano de 2008, não contém assinatura dos representantes da empresa nem do Sindicato e como os demais, excluiu Dirigentes, Executivos, Seniores e contratados por prazo determinado.

*No entanto alega a impugnante que o PPR de 2009 foi apresentado durante o procedimento fiscal, por ocasião de esclarecimento ao TIF P04. Aduz ainda que o PPR de 2009 elegível aos empregados em geral registrado perante o Ministério do Trabalho sob o número SP 009168/2009, em 21/10/2009, é extensivo a todos os Dirigentes, Executivos e Seniores, que exercem suas atividades na empresa, **mas não o junta na impugnação para comprovar o alegado.** E alegações desprovidas de prova não servem para modificar o crédito ora exigido." (destaquei)*

Porém, ao perquirir a impugnação acostada aos autos, encontro às folhas 2031 o ajuste válido para o ano de 2009, conforme consta do voluntário.

Assim, como acusação fiscal se funda na ausência de acordo para considerar a incidência sobre os valores pagos a título de PLR aos segurados empregados, entendo caber razão ao recorrente nessa parte.

Já no tocante à extensão do programa aos dirigentes e demais executivos, cabe todo o exposto acima, acrescido da constatação que o instrumento acostado às folhas 2031 é totalmente silente quanto aos dirigentes da recorrente, nada mencionando sobre metas ou valores a serem percebidos por estes segurados.

Logo, comprovada a existência do acordo de participação nos resultados na unidade de Barueri para os empregados, relativo ao ano de 2009, entendo improcedente o lançamento nessa parte, e portanto, **dou parcial provimento para exclusão da incidência da contribuição sobre os valores pagos a título de PLR aos empregados da unidade Barueri.**

ESTABELECIMENTO DE SÃO JOSÉ DOS PINHAIS, BELO HORIZONTE E IBITIRÉ

Segundo a Autoridade Lançadora (fls 39):

"95. Portanto, a unidade localizada em São José dos Pinhais, ocorreram os seguintes problemas:

- O Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto diferente do período objeto da presente fiscalização.
- Apesar de intimada, a empresa não apresentou Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados para o período de 01 a 12/2009.

96. Portanto, em relação à unidade localizada no município de São José dos Pinhais, por estarem em desacordo com a Lei, na

medida que não foi apresentado qualquer Acordo Coletivo referente ao período, consideramos que todos os pagamentos a título de participação nos resultados, não se enquadram no disposto no art. 28, § 9º, alínea j da Lei nº 8.212/91, e, portanto, integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

(...)

100. Portanto, nas unidades localizadas em Belo Horizonte e Ibirité ocorreram os seguintes problemas:

- *Para o CNPJ 59.179.838/0032-33, o Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados que foi apresentado refere-se apenas ao ano de 2008, portanto diferente do período objeto da presente fiscalização.*
- *Apesar de intimada, a empresa não apresentou Acordo Coletivo relativo ao pagamento de Participação nos Resultados para o período de 01 a 12/2009."*

Observa-se que o Fisco verificou os mesmos problemas apontados na unidade de Barueri, ou seja, ausência da comprovação da existência de plano de participação para o ano do lançamento e a exclusão da participação dos dirigentes.

A decisão de piso enfrentou a questão (fls. 2646):

Neste caso a impugnante apresenta a mesma alegação de que apresentou o PPR dos anos de 2008 e 2009 para todos os empregados e dirigentes durante o procedimento fiscal, por ocasião de esclarecimento ao TIF P04, mas não junta nada para comprovar suas alegações.

Não obstante, observo às folhas 2036 a cópia do PPR da unidade de São José dos Pinhais e às folhas 2041 o programa da unidade Ibirité, ambos válidos para o ano 2009.

Assim, como acusação fiscal se funda na ausência de acordo para considerar a incidência sobre os valores pagos a título de PLR aos segurados empregados, entendo caber razão ao recorrente nessa parte.

Quanto à exclusão dos dirigentes, executivos e seniores, cabem os fundamentos já esposados acima. Nesse sentido, forçoso negar provimento ao recurso nessa parte

Logo, comprovada a existência do acordo de participação nos resultados nas unidades de São José dos Pinhais e Ibirité para os empregados, relativo ao ano de 2009, entendo improcedente o lançamento nessa parte, e portanto, **dou parcial provimento para exclusão da incidência da contribuição sobre os valores pagos a título de PLR aos empregados da unidade São José dos Pinhais e Ibirité.**

**ESTABELECIMENTOS 0004-80; 0010-28; 0015-32; 0037-48;
0045-58; 0046-39; 0047-10; 0048-09; 0051-04 E 0052-87**

Segundo a Autoridade Lançadora, as unidades mencionadas não possuem qualquer acordo - com a devida participação sindical - relativa à PLR para o período fiscalizado.

Tal fato é reconhecido pela Recorrente (fls. 2677), que também assevera:

"Com relação aos estabelecimentos 59.179.838/0004-80, 59.179.838/0010-28, 59.179.838/0015-32, 59.179.838/0037-48, 59.179.838/0045-58, 59.179.838/0046-39, 59.179.838/0047-10, 59.179.838/0048-09, 59.179.838/0051-04 e 59.179.838/0052-87, foi devidamente esclarecido que tratam-se de escritórios regionais que não possuem acordo coletivo específico para pagamento de participação nos resultados.

(...)

Conforme anexado à Impugnação Administrativa, a unidade de Juiz de Fora possui acordo coletivo de trabalho para pagamento de participação nos resultados específico aos empregados aplicável em 2009. O acordo coletivo foi devidamente registrado perante o Ministério do Trabalho sob o número MGÜ02483/2009, em 01/09/2009, e totalmente desconsiderado pela DRJ/BSB no momento da prolação da decisão.

O acordo coletivo de trabalho anexado no momento oportuno aplica-se ao período objeto da fiscalização (2009), conforme demonstrado pela cláusula primeira do programa:

(...)

Portanto, não há que se falar em integração a base de cálculo das contribuições previdenciárias dos pagamentos efetuados a título de participação nos resultados em Juiz de Fora, visto que fora comprovada a existência de acordo específico para tal localidade, conforme os critérios estabelecidos em Lei.

Para os demais estabelecimentos, por se tratarem de escritórios regionais, o acordo coletivo aplicável a estes estabelecimentos é o da matriz da empresa, ou seja, o programa de participação nos resultados de Santo André.

Portanto, o pagamento do PPR aos empregados destes estabelecimentos é realizado de acordo com o que fora previsto no Acordo Coletivo de Santo André"

Observo às folhas 2046 o programa da unidade de Juiz de Fora, o que por certo, afasta a imputação fiscal, posto que fundada na ausência de acordo sindical devidamente firmado.

Quanto às demais unidades, escritório regionais na visão do Recorrente, entendo despiciendo, em razão da pequena quantidade de trabalhadores abrigados, a necessidade de ajuste específico com o sindicato da localidade.

Mister realçar que não há na Lei nº 10.101/00, a determinação de que todas os estabelecimentos do empregador firmem acordos distintos, cada qual com o sindicato de sua base territorial.

Novamente, ressalto haver incidência nos valores pagos aos dirigentes pelos motivos anteriormente mencionados.

Pelo exposto, entendo caber parcial razão ao recorrente e **dou provimento parcial nessa parte para excluir a incidência sobre os valores pagos aos segurados empregados dos estabelecimentos mencionados neste item.**

DO REEMBOLSO DE PNEUS

Sobre o tema, assim se pronunciou a autoridade lançadora (fls 43):

"122. A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a esclarecer o motivo do pagamento da rubrica 15BN – Reembolso de Vale Pneus e informar se considera base de cálculo de contribuições previdenciárias ou não e o motivo.

123. Em atendimento, limitou-se a requerer a juntada do manual de Integração dos empregados, informando que nele há a previsão do BENEFÍCIO. O referido manual informa o empregado que, após a admissão, ele poderá adquirir pneus para carros e /ou motos na rede autorizada e obter reembolso de parte do valor.

124. Não há qualquer relação com a atividade desenvolvida pelo empregado, e, portanto, não se trata de reembolsar uma despesa inerente ao exercício do cargo, sendo tão somente um benefício pago em dinheiro.

A insurgência ao lançamento está assim fundamentada no apelo (fls 2681):

"De acordo com a Política de Benefícios da Autuada e Manual de Integração anexado à Impugnação, todo empregado com mais de noventa dias de empresa é elegível ao programa de reembolso na compra de pneus ou câmaras de ar, que funciona por uma cota semestral. A partir da Política, o empregado da autuada tem direito ao reembolso de 30% do valor gasto na aquisição de pneus, observados os seguintes limites: (a) cinco pneus de automóvel/camioneta; (b) dois pneus de moto; (c) quatro pneus de bicicleta e (d) cinco câmaras de ar.

Portanto, não se trata, nem de longe, de remuneração por serviços prestados. Trata-se, na verdade, de um desconto concedido aos empregados para aquisição dos produtos da própria empregadora.

Ora, o trabalhador não recebe parte do seu trabalho com pneus; 'o contrário: ele pode escolher COMPRAR o pneu em fornecedores Pirelli com um mero desconto, que poderia ser dado para qualquer consumidor em uma situação de negociação do valor da mercadoria.

A única diferença entre um empregado Pirelli e o consumidor final é que o desconto concedido pela loja é devolvido por meio de reembolso feito pela folha de pagamento."

Entendo caber razão ao Recorrente nessa parte. Não há incidência tributária em razão da ausência do caráter de remuneração da verba em análise.

Vimos, linhas atrás que o conceito de remuneração do segurado empregado abarca quatro situações, ou seja são valores pagos pelo empregador a título de: i) contraprestação, isto é, verbas pagas em decorrência do trabalho prestado; ii) tempo à disposição do empregador; iii) casos de interrupção dos efeitos do contrato de trabalho; iv) expressa previsão legal ou constante do contrato coletivo ou individual de trabalho.

Não se observa nenhuma das condições acima que determinam o caráter remuneratório da verba para o caso em análise.

Cumprе recordar que utilidades são bens disponibilizados pelo empregador ao empregado. Estes bens assumem caráter salarial, nos termos da CLT, quando ostentam características remuneratórias, ou seja, exsurge a feição contraprestacional, uma vez que há pagamento de utilidades por força da suspensão dos efeitos do contrato de trabalho, tampouco por força do tempo à disposição.

Diverso é o caso de uma utilidade entregue como benefício ao trabalhador empregado, típica situação de mera liberalidade do empregador. Observa-se nitidamente ser esse ato volitivo, desobrigado, do empregador, quando tal bem é o mesmo (ou seja, idêntico), disponibilizado para todos os trabalhadores, daqueles que exercem as funções mais simples aos que realizam as tarefas mais graduadas.

Os valores são pagos aos empregados que comprem produtos da Recorrente em sua rede varejista. Sem dúvida que se trata de um benefício para o trabalhador, que pode adquirir o produto - de uso comum e necessário para todos que possuem veículos - sem obter nenhuma vantagem extra, exceto o desconto concedido por meio do reembolso que só é pago mediante a comprovação da aquisição por meio da correspondente nota fiscal emitida por revendedor oficial da Apelante. (cf. folhas 2068)

Ora, não há caráter contraprestacional em verba decorrente de pagamento efetuado pelo empregado para aquisição de bens ou utilidades. Não quando tal benefício é extensivo a todos os empregados da empresa.

Diante do exposto, **dou provimento ao recurso para excluir do lançamento os valores referentes ao reembolso pneu.**

DO AUXÍLIO RESIDÊNCIA E GRATIFICAÇÃO DE GERENTE

Sobre o tema, assim se manifestou a autoridade fiscal (fls 42):

"110. A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a esclarecer as diferenças indicadas no Anexo – Diferenças entre valores da DIRF X GFIP dos contribuintes individuais.

111. Em atendimento, declarou que as diferenças nos meses de 06 e 07/2009 referentes a Guilherme Luis Kelly são benefício residência e gratificação função gerente. E, ainda, que o pagamento a João Batista Costa refere-se a autônomo mediante Recibo – RPA."

As alegações da apelação podem ser expressa pelo excerto (fls 2684):

"Conforme demonstrado durante a fiscalização, a Recorrente efetuou pagamento de auxílio residência para um empregado que trabalhou, durante todo o ano de 2009, em localidade diversa daquela para qual foi contratado, de forma que durante este período foram pagas verbas a título de auxílio-residência e gratificação de função.

Ora, sendo a alteração do local de trabalho com respectiva mudança de residência necessária para que o trabalhador exercesse suas atividades, não há que se falar em enquadrar tal benefício no salário de contribuição para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias. E, na nova localidade, o trabalhador exerceu atividades de gerente, motivo pelo qual foi necessário pagar, durante o período de transferência, a verba em comento."

Em que pesem as alegações, pertinentes, é bom que se diga, não observo no processo administrativo comprovação de tais fatos.

Cediço que há previsão na CLT, reconhecida pela disposição do art. 28, § 9º, alínea 'm' da Lei de Custeio, da indenização correspondente ao pagamento da habitação ao funcionário transferido de seu local de contratação por interesse do empregador. Porém, como dito, não restou comprovado que os valores apontados pela fiscalização se encaixam nessa exceção legal.

Tratando-se de fato impeditivo do lançamento tributário é ônus do recorrente sua comprovação.

Assim, **nego provimento ao recurso nessa parte**, ressaltando que a gratificação de função apontada tem natureza salarial posto que contraprestacional.

4. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

DOS PAGAMENTOS FEITOS A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Quanto ao tópico, alega a recorrente (fls 2684):

"Com relação aos pagamentos identificados pela fiscalização como feitos a contribuintes individuais, a decisão recorrida limita-se a manter a autuação sob o argumento de que a Recorrente apresentou impugnação genérica sobre o tema

Contudo, conforme será demonstrado abaixo, a Recorrente impugnou todo o tópico, com o intuito de demonstrar de forma clara e precisa os motivos que ensejam a insubsistência da autuação, conforme abaixo.

Os pagamentos apontados pela fiscalização no presente auto de nição não se encaixam no conceito de remuneração, razão pela qual não devem se enquadrar na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Conforme disposto no artigo 28 da Lei 8212/91, conceitua-se como salário de contribuição a remuneração paga como contraprestação aos serviços prestados pelo empregado, de

modo a delimitar a regra matriz de incidência das contribuições previdenciárias:

(...)

Por esta razão, esclarece a Recorrente que todas as verbas que devem sofrer incidência previdenciária sempre foram devidamente declaradas em GFIP, sendo certo que os valores identificados no relatório fiscal como "remunerações de contribuintes individuais não declaradas em GFIP" referem-se a verbas não sujeitas a contribuições previdenciárias e não se encaixam no conceito de remuneração, conforme demonstrado.

Ademais, da própria narrativa constante do relatório fiscal, resta evidente que as verbas em análise não se encaixam neste conceito, pois não visam remunerar a prestação dos serviços!!!"

Claríssimas as alegações genéricas formuladas.

Não há, ao longo de todo o recurso, nenhuma alegação comprovada que afaste as imputações fiscais, estas sim, ao reverso apontam especificidades que atraem a exação. Vejamos (fls 42):

"112. Em relação a Eugenio Carlos Deliberato, Romana Ghirotti Prado e Sérgio Lomando não justificou as diferenças.

113. A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a apresentar os documentos que serviram de base para os lançamentos indicados no Anexo – Documentos da Contabilidade.

114. Em atendimento, apresentou arquivo magnético com relação denominada "BASE FORNECEDORES CONTRIBUINTES IND", onde identificou os pagamentos a pessoas físicas colocando o CPF no campo CPF/CNPJ.

115. Analisando o arquivo apresentado, foram identificados pagamentos a pessoas físicas que não foram declarados em GFIP, os quais deram origem ao Anexo – Fornecedores não declarados.

116. Para Massimo da Ronch foram utilizados os valores da conta N16001JV05 - M.E. COMISSOES TERCEIROS – PETIN indicada pela empresa, Anexo – Valores Massimo da Ronch.

117. Para Juan Efrain Cangahuala foram utilizados os valores da relação apresentada: "BASE FORNECEDORES CONTRIBUINTES IND".

(...)"

Como dito e repetido ao longo do presente voto, os fatos impeditivos ou modificativos do direito do Fisco ao lançamento tributário devem ser provados pelo sujeito passivo, fato que não ocorreu no presente caso.

Recurso voluntário negado nessa parte.

DAS DIVERGÊNCIAS ENTRE FOLHA DE PAGAMENTO E GFIP

Segundo o relatório fiscal (fls 43):

"126. A empresa foi intimada, através do TIF nº P 04, a esclarecer as diferenças indicadas no Anexo – Diferenças entre Base da Folha e GFIP.

127. Ressalto que a planilha indica as categorias 1- empregado, 3- trabalhador não vinculado ao RGPS com direito ao FGTS, 4- empregado por prazo determinado e 7 – menor aprendiz, tendo em vista que a empresa não apresentou a folha de pagamento dos contribuintes individuais.

128. Em atendimento, declarou que faltou considerar a rubrica /117 – Base estorno INSS.

129. A fiscalização incluiu a rubrica indicada, mas, ainda assim, restaram diferenças a esclarecer, que indicaram que a base da folha de pagamento é maior que a base declarada em GFIP para as categorias indicadas no item 126.

130. Através do TIF nº P 07, a empresa foi intimada a esclarecer as diferenças apontadas no Anexo – DIF BC FOPAG – estorno X GFIP.

*131. Em atendimento, apresentou arquivos magnéticos contendo **RELAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS CENTRALIZADOS – REC** das unidades e competências indicadas que não apresentam as bases segregadas por categoria e, portanto, não serviram como parâmetro para comparação e esclarecimento das diferenças.*

132. A fim de demonstrar os valores declarados que foram indicados na planilha, foram extraídas dos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil as seguintes informações:

- *Relação de GFIP enviada, por unidade e por competência.*
- *Bases de cálculo por categoria, por unidade e por competência.*

133. Foi elaborado o ANEXO - DIF BC FOPAG - estorno X GFIP - CORRIGIDO OUT 2013, a fim de demonstrar os valores das diferenças que não foram declaradas em GFIP e não foram esclarecidas pela empresa.

***134. Por se tratar de remuneração constante da folha de pagamento que não foi declarada, foi criado o levantamento D1 – DIFERENÇA FOLHA DE PAGAMENTO (D2 para a matriz e filial 59.179.838/0004-80), a fim de constituir o crédito tributário decorrente, onde foram lançados os referidos valores, e lavrados os Autos de Infração nº 51.044.891-7 (parte patronal) e 51.044.892-5 (Outras Entidades)."** (destaquei)*

A insurgência recursal pode ser resumida com a seguinte transcrição (fls

"Mais uma vez, não há como prevalecer a subsistência da autuação no tocante as obrigações acessórias relativas a divergências entre folha de pagamentos e GFIP, conforme será demonstrado a seguir.

A Recorrente reitera que a autuação, da forma como lavrada, viola o direito à ampla defesa e ao contraditório, na medida em que não permite à Recorrente o regular exercício de defesa.

Afinal, da análise do relatório fiscal e das "planilhas" mencionadas pela autuação, não é possível identificar quais seriam as supostas divergências identificadas.

Portanto, desde já resta evidente a insubsistência da autuação neste particular.

De qualquer forma, esclarece a Recorrente que todas as verbas que devem sofrer a incidência previdenciária sempre foram devidamente declaradas em GFIP, sendo certo que as únicas hipóteses de pagamentos não declarados em GFIP referem-se a verbas não sujeitas a contribuições previdenciárias."

Novamente observo a presença de alegações genéricas, e obviamente não comprovadas, que não se prestam a afastar a imputação fiscal, esta sim, específica e comprovada pelo documentos produzidos pela própria recorrente e de cunho declaratório constitutivo.

Não veja a violação ao direito à ampla defesa e ao contraditório apontado. Ao reverso, desde a fiscalização, comprovo que o Fisco sempre intimou e buscou a comprovação de sua inferência, somente efetuando o lançamento após tal constatação.

Recurso negado nesta parte.

DA REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS

Se insurge a recorrente contra a elaboração de RFFP em razão do cumprimento das obrigações tributárias, pela recorrente, e da discussão sobre o crédito tributário constituído, o que, segundo ela, demonstra a incerteza da exação. Nesse sentido, alega a desnecessidade da representação, em face da inexistência de crime e da discussão sobre a procedência do crédito tributário ensejador de tal comunicado.

Em que pese a existência da Súmula CARF nº 28, de caráter vinculante, que afasta a competência do CARF sobre o tema, mister realçar que o pedido da recorrente decorre da processo administrativo, ou seja, a RFFP só terá seu andamento processado após o trânsito em julgado do crédito tributário constituído pelo lançamento que aqui se discute.

Recurso negado também nesta parte.

Por fim, necessário reafirmar que, como dito *ab initio*, que foram interpostos diversos recursos com conteúdo idênticos, sendo que as páginas mencionadas no presente voto se referem ao apelo protocolizado em primeiro lugar.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto e com base nos fundamentos apresentados, voto por conhecer do recurso e no mérito, dar-lhe provimento parcial para: i) exclusão do lançamento dos valores constantes do levantamento P2 Unidades sem acordo PPR (que por amor à clareza se reitera que são os valores relativos ao pagamento realizado aos segurados empregados), e ii) os valores referentes ao lançamento decorrente do valores pagos a título de reembolso pneus.

assinado digitalmente

Carlos Henrique de Oliveira - Relator