



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

**Processo n°** 10830.010969/2008-35  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.129 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 9 de setembro de 2014  
**Matéria** CONT PREV. - PLR - VALE TRANSPORTE - SALÁRIO UTILIDADE  
**Recorrente** ROBERT BOSCH LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2007**

**CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM A MESMA MATÉRIA.**

Conforme a Súmula CARF n° 1, importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

**DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99.**

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a fiscalização declarou ter verificado os recolhimentos no período fiscalizado, deve ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.**

O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO. NECESSIDADE DE ESTABELECIMENTO DE METAS. CIÊNCIA DO SINDICATO.**

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 e II - convenção ou acordo coletivo.

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

No presente caso, a previsão e a consequente obrigação, nos acordos celebrados, somados às demonstrações, por documentos, de fixação de metas e acompanhamentos, demonstram que o acordo, quando prevê instituição de programa e metas para cargos distintos, cumpre a legislação, devendo a parcela ser isenta de incidência de contribuição, como determina a legislação.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO. PREVISÃO DE METAS COMPATIBILIDADE COM A DETERMINAÇÃO LEGAL.**

No presente caso, na análise dos acordos, há parcelas pagas oriundas de cumprimento de metas, motivo de exclusão dos valores lançados relativos a essas parcelas (relatórios fiscais, itens 3.3.2 e 3.3.3).

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. INCIDÊNCIA. DESOBEDIÊNCIA À LEI 10.101/2001. AUSÊNCIA.**

Não integram o salário-de-contribuição (SC), para os fins da Lei 8.212/1991, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei 10.101/2000.

Para que a exigência tributária, fundamentada no descumprimento da Lei 10.101/200, prevaleça, faz-se necessário, por parte do Fisco, a demonstração, por provas e indícios, deste descumprimento.

No presente caso, para o estabelecimento 45.990.181/0029-80, a fiscalização fundamenta sua acusação em pontos de acordo coletivo que teriam descumprido a Lei 10.101/2000, mas não anexa prova alguma que comprove esse descumprimento, impedindo a verificação sobre a ocorrência do fato gerador, motivo do proviementno do recurso neste ponto.

**SALÁRIO-UTILIDADE. VEÍCULO FORNECIDO PELA EMPRESA. NECESSIDADE DE PROVAR A DISPENSABILIDADE PARA O TRABALHO. PROVA RETIRADA DE CONFISSÃO DA EMPRESA EM SUA CONTABILIDADE.**

Veículo fornecido pela empresa ao empregado ou ao contribuinte individual, quando dispensáveis para a realização do trabalho, têm natureza de salário-utilidade, compõem a remuneração e estão no campo da incidência da

contribuição previdenciária, seja a incidente sobre a remuneração dos empregados ou aquela incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais. Cabe ao fisco demonstrar a dispensabilidade do veículo. Prova feita pela demonstração de que a própria empresa considerou, para efeito de imposto de renda, que parte da utilização era dispensável para o trabalho.

**SALÁRIO-UTILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DA EMPRESA POR VALOR INFERIOR AO MERCADO. NECESIDADE DE COMPROVAÇÃO DAS CARACTERÍSTICAS DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO (SC). AUSÊNCIA.**

Entende-se por salário-de-contribuição (SC), para o empregado e trabalhador avulso, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Para ocorrer o fato gerador da contribuição previdenciária, conforme a definição acima, faz-se necessário que o ganho do segurado, sua remuneração, seja oriunda de retribuição por serviços prestados ao empregador.

No presente caso, lançamento, em que cabe ao Fisco, como acusador, a comprovação da ocorrência do fato gerador, não restou demonstrado que a diferença entre o valor de mercado do bem (veículos) e o valor de venda aos segurados empregados configurava-se em um benefício específico a segurado a serviço do sujeito passivo, motivo do provimento do recurso do sujeito passivo, neste ponto.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VALE TRANSPORTE. PARECER DA AGU. CARACTERIZAÇÃO DE VERBA indenizatória.**

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o vale-transporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba, segundo a Advocacia Geral da União (AGU).

**LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA “C”, DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.**

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea “c”, do inciso II, do artigo 106 do CTN. No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até a competência 09/2003, anteriores a 10/2003, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao recurso do sujeito passivo, em relação às parcelas recebidas pelos segurados, fixas, sem a obrigatoriedade de alcance de metas, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao recurso do sujeito passivo, em relação ao item 3.3.5, CNPJ: 45.990.181/0030-13, devido à ausência de metas especificadas nos acordos, nos termos do voto do Relator; d) em negar provimento ao recurso do sujeito passivo - em relação ao item 3.3.1, CNPJ's: 45.990.181/0001-89, 45.990.181/0004-21, 45.990.181/0008-55, 45.990.181/0011-50, 45.990.181/0013-12, 45.990.181/0016-65 e 45.990.181/0019-08 - devido à ausência de metas especificadas nos acordos, nos termos do voto do Relator; e) em dar provimento ao recurso, na questão do vale transporte, devido à sua natureza jurídica, indenização, conforme parecer da A.G.U., nos termos do voto do Relator; f) em negar provimento ao recurso, nas demais alegações do sujeito passivo, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade; a) em dar provimento ao recurso do sujeito passivo, no argumento do lançamento referente aos valores oriundos de pagamentos de PLR a segurados com cargos de direção, nos termos do voto do Redator; Vencidos os Conselheiros Mauro José Silva, Daniel Melo Mendes Bezerra e Wilson Antônio de Souza Correa, que votaram em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em negar provimento ao Recurso, na questão de uso de veículo da empresa para utilização diversa do trabalho, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Adriano Gonzáles Silvério, Wilson Antônio de Souza Correa e Léo Meirelles do Amaral, que votaram em dar provimento ao recurso nesta questão; III) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo, em relação às parcelas dependentes de metas previstas no acordo - item 3.3.2, CNPJ: 45.990.181/0012-31 - nos termos do voto do Redator. Vencido o conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; b) em dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo, em relação às parcelas dependentes de metas previstas no acordo - item 3.3.3, CNPJ: 45.990.181/0027-18 e nos termos do voto do Redator. Vencido o conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso do sujeito passivo - item 3.3.4, CNPJ: 45.990.181/0029-80 e devido à ausência de comprovação do fato gerador, pela falta de provas de que a legislação foi descumprida (acordo coletivo), nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento ao recurso, na questão da venda de veículos abaixo do preço de mercado, pela ausência de acusação, por parte da fiscalização, de que as condições ofertadas são restritas aos segurados que prestem serviço à empresa, nos termos do voto do Redator. Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em negar provimento ao recurso nesta questão; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada. Redator: Marcelo Oliveira. Sustentação: Mariana Vito. OAB: 158.516/SP.

Fez sustentação oral: ROBERT BOSCH LTDA

Outros eventos ocorridos: Sustentação: Mariana Vito. OAB: 158.516/SP.

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira – Presidente e Redator.

*(assinado digitalmente)*

Mauro José Silva - Relator.

Participaram, do presente julgamento, os conselheiros: MARCELO OLIVEIRA (Presidente), ADRIANO GONZALES SILVERIO, WILSON ANTONIO DE SOUZA CORREA, DANIEL MELO MENDES BEZERRA, MAURO JOSE SILVA, LEO MEIRELLES DO AMARAL.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O crédito tributário tratado no presente Acórdão diz respeito aos processos abaixo relacionados, conforme consta do Acórdão *a quo*:

### Processo nº 10830.010969/2008-35

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.188.693-7), objetivando a exigência das contribuições previdenciárias indicadas nos incisos I, II, e IV do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

Os fatos geradores dessas contribuições não foram declarados, *sistematicamente*, em GFIP - Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, o que ensejou a lavratura do AI/DEBCAD nº 37.149.309-9, situação que será objeto de Representação Fiscal para Fins Penais, por configurar, em tese, crime de sonegação fiscal, em relatório à parte.

Mencionado crédito, na data da consolidação, 27/10/2008, importava em **R\$96.881.070,00 (noventa e seis milhões, oitocentos e oitenta e um mil e setenta reais)** já incluídos nesse valor juros e a multa de mora.

### Processo nº 10830.010970/2008-60

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.196.966-2), (...) das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, quais sejam INCRA, SEBRAE e FNDE, arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por força (...) Lei 11.457, de 16/03/2007.

Mencionado crédito, na data da consolidação, 27/10/2008, importava em **R\$ 5.724.330,06 (cinco milhões, setecentos e vinte e quatro mil trezentos e trinta reais e seis centavos)** já incluídos nesse valor juros e a multa de mora.

### Processo nº 10830.011011/2008-61

Trata-se de Auto de Infração (DEBCAD nº 37.196.968-9), objetivando a exigência das contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Educação - FNDE, arrecadadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil por força do artigo 3º da Lei 11.457, de

16/03/2007.

Mencionado crédito, na data da consolidação, 27/10/2008, importava em **R\$8.679.838,40 (oito milhões, seiscentos e setenta e nove mil, oitocentos e trinta e oito reais e quarenta centavos)** já incluídos nesse valor juros e a multa de mora.

Considerando a diversidade fática do caso, reproduzimos o relatório que consta do Acórdão *a quo*:

### **Dos Levantamentos PL e PLT: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS -PLR**

(...)

3.3.1 - Estabelecimentos 45.990.181/0001-89, 45.990.181/0004-21, 45.990.181/0008-55, 45.990.181/0011-50, 45.990.181/0013-12, 45.990.181/0016-65 e 45.990.181/0019-08:

- A empresa apresentou Acordo Coletivo de Trabalho para os anos de 2002 a 2007, o qual faz referência às metas internas programadas pela Bosch, sem, contudo, discrimina-las;

- As planilhas de metas apresentadas pela empresa para o período de 2002 a 2004 não comprovam ter havido participação do Sindicato da categoria em sua definição e, para os anos de 2005 a 2007, embora mencione a existência de uma Comissão de PLR, não foi apresentada, à fiscalização, documentação pertinente;

- Durante todo o período citado, a empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, a seguir discriminados, em função de avaliações individuais realizadas, também, sem a participação do Sindicato:

2002: detentores de cargos de confiança;

2003 a 2004: detentores de cargos de confiança, supervisores, líderes e mensalistas;

2005 a 2007: detentores de cargos de confiança, supervisores, líderes, mensalistas e horistas indiretos;

3.3.2 - Estabelecimento 45.990.181/0012-31:

- Os Acordos Coletivos prevêem o pagamento de um PLR fixo, dependente de metas e, portanto, em desacordo com a legislação. Senão vejamos:

Acordo Coletivo 2002 a 2006 - Cláusula 2ª, Parágrafo Primeiro: “Na hipótese de não atingimento de nenhum dos indicadores firmados na cláusula quinta, fica pactuado que o valor mínimo garantido a todos os colaboradores será de...”

Ala nº 36/2003 referente PLR complementar 2003, § 2: “Em substituição ao pleito de aumento real a Bosch distribuirá aos seus empregados a título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS COMPLEMENTAR o valor fixo de...”

Termo Aditivo do Acordo Coletivo de Trabalho PLR 2004 a 2006 — Cláusula Segunda: “A Bosch distribuirá aos seus empregados abrangidos pelo acordo coletivo ora mencionado a título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS COMPLEMENTAR e decorrente de instrumento normativo firmado com o SINDICATO o valor fixo de...”

Os indicativos de metas constantes da cláusula sexta do Acordo Coletivo 2007, prevêem o recebimento de um valor mínimo, ainda que nenhuma meta seja atendida;

- A empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, detentores de cargos de confiança e mensalistas, em função de avaliações individuais realizadas sem a participação do Sindicato;

### 3.3.3 - Estabelecimento 45.990.181/0027-18:

- Os Acordos Coletivos prevêem o pagamento de um PLR fixo, independente de metas e, portanto, em desacordo com a legislação. Senão vejamos:

Acordo Coletivo 2002 — Cláusula Terceira — Parágrafo Primeiro; “Para o ano de 2002, fica estabelecido um valor mínimo garantido de ...”;

Acordo Coletivo 2003 - Cláusula Quarta: “Em razão do disposto nas cláusulas primeira, e segunda, BOSCH e SINDICATO acordam que essa participação dos empregados nos resultados da BOSCH durante o ano calendário de 2003 será consubstanciada no pagamento dos valores divididos da seguinte forma: A - Um pagamento no valor fixo de ...”;

Acordo Coletivo 2004 a 2007 - Cláusula Quarta - “Em razão do disposto nas cláusulas primeira e segunda, BOSCH e SINDICATO acordam que essa participação dos empregados nos resultados da BOSCH durante o ano calendário de 2003 será consubstanciada no pagamento dos valores divididos da seguinte forma: A - Valor total garantido de ...”;

A empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, a seguir discriminados, em função de avaliações individuais realizadas sem a participação do Sindicato:

2002: detentores de cargos de confiança e supervisores/líderes;

2003 a 2007: detentores de cargos de confiança, supervisores e mensalistas;

### 3.3.4 - Estabelecimento 45.990.181/0029-80:

- Mesmo tendo sido solicitado por Termo de Intimação para Apresentação de Documentos — TJAD, a empresa não apresentou o Acordo Coletivo relativo ao ano calendário 2002;

- O Acordo Coletivo do ano de 2003, datado de 16/07/2003, pactua as metas a serem atingidas, garantindo, **antes da apuração das mesmas**, um pagamento mínimo a todos os trabalhadores. Senão vejamos:

Cláusula 2ª - § 3º: “Com base nos resultados das metas já alcançadas até 30/06/2003, fica garantido o pagamento mínimo de ...”

• O Acordo Coletivo 2004 prevê em sua Cláusula 3ª que: “ O valor a ser distribuído, conforme cláusula 2ª, fica condicionado ao cumprimento das metas ... a serem aprovadas pelo Sindicato representante dos trabalhadores. ”. Ocorre que tais metas não foram apresentadas à fiscalização;

3.3.5 - Estabelecimento 45.990.181/0030-13:

• A empresa apresentou Acordo Coletivo de Trabalho para os anos de 2002 a 2007, o qual faz referência às metas, sem, contudo, discriminá-las;

• A empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, a seguir discriminados, em função de avaliações individuais realizadas sem a participação do Sindicato:

2002: empregados contemplados com a apolítica interna de avaliação por objetivos individuais (MAG);

2003: Diretores, gerentes, Chefes, Assessores Profissionais e mensalistas;

2004 e 2005: Diretores, gerentes, Chefes, Assessores, mensalistas e horistas indiretos;

2006: Diretores, gerentes, Chefes, Assessores e mensalistas;  
(...)

#### **Dos Levantamentos SU e SUT: Rubrica 0481 - SALÁRIO UTILIDADE - SÚMULA 367**

Consta do Relatório Fiscal que a BOSCH incluía em sua folha de pagamento a rubrica 0481, referente à utilização de veículos fora do horário de trabalho e que esse pagamento a seus colaboradores sofria incidência do imposto de renda, porém, tal verba não era tratada como salário de contribuição para fins previdenciários.

(...)

#### **Dos Levantamentos VTe VTT: VALE TRANSPORTE**

Indicam, as Auditoras, que o Vale Transporte foi distribuído aos empregados lotados nos estabelecimentos 45.990.181/0001-89 e 45.990.181/0012-31, no período de 12/2002 a 12/2007, em desacordo com o parágrafo único, artigo 4º da Lei 7.418/85.

Esclarecem que a empresa não efetuou o desconto da parcela devida pelo segurado ou efetuou um desconto bem abaixo do previsto, o que acarreta aumento de remuneração para os trabalhadores, referente à parcela não descontada. Ainda, as bases de cálculo estão discriminadas no Anexo IV, em meio magnético.

#### **Do Levantamento COP: COOPERATIVAS DE TRABALHO**

Está lançada nesse levantamento a contribuição estabelecida pelo inciso IV, . 22 da Lei 8.212/91, aos serviços que lhe foram prestados por cooperados, por intermédio das cooperativas de trabalho abaixo relacionadas:

- UNIMED CAMPINAS COOPERATIVA DE TRABALHO MÉDICO, CNPJ:46.124.624/0001-11, período de 09/2007 a 12/2007;

- UNIODONTO DE CAMPINAS COOPERATIVA ODONTOLÓGICA, CNPJ: 51.304.798/0001-04, períodos 12/2003 a 11/2005, 03/2006 a 04/2007 e 06/2007 a 12/2007.

A base de cálculo foi apurada com base nos Contratos de Prestação de Serviços e nas Notas Fiscais/Faturas, fornecidos pela empresa e encontra-se discriminada nos ANEXOS V e XII, apresentados em meio magnético.

Há que se salientar que este levantamento foi lançado somente no Auto de Infração DEBCAD nº 37.188.693-7.

#### **Dos Levantamentos SI e SIT: VENDA DE VEÍCULOS ABAIXO DO PREÇO DE MERCADO**

As Auditoras relatam que a BOSCH vendeu aos seus funcionários veículos por valores inferiores à cotação de mercado, no período de 08/2003, 02/2004 a 05/2004 e 11/2005 a 12/2007, assim, a diferença foi considerada como salário de contribuição.

Em resumo, com relação aos levantamentos relacionados com a PLR, tivemos a seguinte motivação para a inclusão das respectivas parcelas na base de cálculo das contribuições previdenciárias:

1. falta de acordo;
2. metas não definidas em acordo;
3. metas definidas fora do acordo sem a participação do sindicato;
4. pagamentos diferenciados por avaliações individuais sem participação do sindicato;
5. pagamentos fixos independentes de metas;

Após tomar ciência pessoal da autuação em 27/10/2008, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 9ª Turma da DRJ/Campinas no Acórdão de fls. 2565/2581 julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 15/07/2009,

fls. 2582. O decisório reconheceu a concomitância em relação à discussão relativa a cooperativas de trabalho.

O recurso voluntário, apresentado em 14/08/2009, fls. 2585/2644, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Insiste que os valores pagos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) não tem natureza salarial por conta de previsão constitucional. Apresenta histórico legislativo sobre o assunto.

Sustenta que a lei não obriga a presença de metas nos acordos, pois utiliza a expressão "poderão" no art. 2º.

Havia estabelecimentos que eram apenas escritórios de venda, bem como havia outros que já não possuem mais atividades. A decisão de primeira instância ficou silente em relação às filiais encerradas.

Os acordos foram firmados com o respectivo sindicato com regras claras e objetivas como determina a lei. Em alguns estabelecimentos, como na Matriz, o Acordo fixava regras e diretrizes gerais, deixando para uma comissão de PLR o detalhamento das metas, com a devida anuência da entidade sindical. Após isso, eram distribuídos manuais que informavam as metas estipuladas, bem como os métodos para apuração do resultado.

Em outros estabelecimentos, as metas estavam estampadas no Acordo, como na filial Aratu.

Todos os acordos tinham seus critérios e metas estabelecidos antes do início do período a que se referiam. Apenas a assinatura do instrumento é que, em alguns casos, deu-se em período posterior. Os empregados tinham total conhecimento das metas antes do período se iniciar.

A PLR diferenciada para alguns cargos e funções se justificava pela importância desses. Nesses casos, as metas individuais eram discutidas com cada funcionário posteriormente, formalizadas em plano individualizado.

Discorda do argumento de que houve pagamento de PLR sem que a meta fosse atingida. O que havia era um primeiro pagamento fixo, uma espécie de adiantamento com base no histórico de pagamentos anteriores, e um segundo pagamento variável apurado de acordo com as metas.

Se em algum acordo houve a estipulação de pagamentos sem atingimento de meta, tal cláusula teve a anuência do sindicato.

Com relação aos acordos em geral e, particularmente, em relação ao pagamento de parcelas de PLR diferenciadas, argumenta que houve ciência e anuência dos sindicatos.

Aponta que a exigência de apresentação de comprovantes de eleição dos membros da comissão de empregados não encontra amparo legal. Diferentemente do que afirmou a fiscalização, o sindicato participou das negociações.

Sustenta que a regra é a livre negociação entre as partes em relação a acordos e convenções coletivas de trabalho. Ao lançar, a fiscalização estaria desrespeitando a legislação de regência.

Entende que a ausência de desconto integral da parcela de 6% dos empregados não representa violação à legislação de regência. Argumenta que não deixou de descontar os 6% mas apenas fez desconto menor que o percentual previsto pela lei.

Aponta que os dispêndios com veículos desfrutam da incidência do art. 28, §9º, alínea "r" da Lei 8.212/91. Ademais, os veículos eram da frota da empresa e fornecidos para a execução do trabalho e não pela execução do trabalho. Cita jurisprudência do Conselho de Recursos da Previdência Social (CRPS) que ampara seu argumento. Insiste que o caso amolda-se no art. 458, §2º da CLT no sentido de não ser considerado salário esta utilidade fornecida pela empresa.

Sustenta que a venda de veículos de sua frota aos seus funcionários foi realizada no contexto de relações jurídicas comerciais, não havendo que se falar em incidência das contribuições. O preço de venda praticado é a média do valor de mercado, oferecendo-se um desconto de 30% aos empregados mediante pagamento à vista. Colaciona decisão do TST a seu favor. Destaca que a doutrina afasta a natureza salarial de utilidades fornecidas sem que haja continuidade e gratuidade. Insiste no nítido caráter eventual das aquisições.

Confirma que a constitucionalidade da cobrança dos tributos em relação aos pagamentos a cooperativas de trabalho foi submetida à apreciação do Poder Judiciário.

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN.

Iniciado o julgamento, a recorrente apresentou memoriais com planilhas apontando os documentos que sustentavam seus argumentos.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

### **Concomitância entre processo administrativo e processo judicial. Renúncia às instâncias administrativas em relação às matérias idênticas. Súmula CARF Nº 1.**

A recorrente impetrou o Mandado de Segurança 2004.70.00.033148-6 que trata de uma das questões suscitadas no Recurso Voluntário - a incidência da contribuição sobre os pagamentos a cooperativas de trabalho -, como a própria recorrente admitiu. Assim deve ser aplicada ao caso a Súmula CARF nº 1, *in verbis*:

*“Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”*

Logo, a discussão sobre as cooperativas de trabalho não pode ser conhecida.

### **Decadência. Súmula CARF 99.**

Com fundamento no art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com relação à decadência aplicamos o conteúdo do **Súmula CARF 99**, *in verbis*:

*Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste*

*recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.*

Observamos que a fiscalização declarou no Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal (TEPF), fls. 226 ter analisado comprovantes de recolhimento no período fiscalizado, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 27/10/2008, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 09/2003. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

### **Nulidade por inconsistências no lançamento**

Ao contrário do que afirma a recorrente, o lançamento foi lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam a matéria, tendo o agente notificante demonstrado, de forma clara e precisa, a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária e das obrigações acessórias, fazendo constar, nos relatórios que compõem a autuação, os fundamentos legais que amparam o procedimento adotado e as rubricas lançadas, cumprindo adequadamente os preceitos do art. 142 do CTN.

O Relatório Fiscal, juntamente com todos os anexos do AI constantes dos autos, traz todos os elementos que motivaram a lavratura do lançamento e o relatório Fundamentos Legais do Débito – FLD, encerra todos os dispositivos legais que dão suporte ao procedimento do lançamento, separados por assunto e período correspondente, garantindo, dessa forma, o exercício do contraditório e ampla defesa à notificada.

Incabível a declaração de nulidade de lançamento que traz um enquadramento legal das infrações que permite ao sujeito passivo identificar os dispositivos legais aplicáveis de modo a construir adequadamente sua defesa. O enquadramento legal contido no lançamento de ofício não contém qualquer vício que resulta na nulidade. No mesmo sentido há vários julgados deste Colegiado:

*CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA - INEXISTÊNCIA*  
*Inexiste nulidade no auto que contém a descrição dos fatos e seu enquadramento legal, permitindo amplo conhecimento da alegada infração. ( Ac. 1º CC - 108-05.383)*

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE -*  
*Contendo o auto de infração completa descrição dos fatos e enquadramento legal, mesmo que sucintos, atendendo integralmente ao que determina o art. 10 do Decreto nº 70.235/72, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa, especialmente quando a infração detectada foi simples falta de recolhimento de tributo. ( Ac. 2º CC - 202-11700)*

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO -*  
*CERCEAMENTO DE DEFESA - Incabível a arguição de nulidade do procedimento fiscal quando este atender as formalidades legais e for efetuado por servidor competente.*

*Estando o enquadramento legal e a descrição dos fatos aptos a permitir a identificação da infração imputada ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade do lançamento por cerceamento de defesa. O cerceamento do direito de defesa não prevalece quando todos os valores utilizados na autuação se originam de documentos e demonstrativos constantes nos autos do processo. (Acórdão 1º CC, 106-13409)*

Entendemos que o lançamento cumpriu as exigências do art. 142 do CTN, o que resulta em afastarmos o argumento de nulidade do referido ato administrativo.

### **Requisitos para a imunidade dos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)**

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois, como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isençionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

*“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem conseqüências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.*

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

*“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das*

*finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.*

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

*“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”*

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em:*

<<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

*RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.*

*RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon*

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.*

(...)

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

*“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”*

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na

medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

*“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.*

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional( art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “humanização do capitalismo”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

### **Data da assinatura dos acordos**

Questão recorrente nas discussões sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre pagamentos a título de PLR é aquela que versa sobre a data de assinatura dos acordos. Em suma, o que se questiona é se deve existir alguma relação entre três datas: (i) data da assinatura do acordo coletivo ou data da assinatura do acordo entre as partes; (ii) data do fim do período a que se referem os lucros ou resultados; e (iii) data do recebimento, pelo empregado dos pagamentos de PLR.

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/2000, *in verbis*:

*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.*

Faremos a interpretação de tal dispositivo considerando as finalidades dos requisitos para fruição da imunidade, conforme anteriormente esclarecemos: contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Inicialmente, extraímos do dispositivo legal que é necessário que haja uma negociação entre empresa e empregados. Tal requisito está em harmonia, principalmente, com o objetivo de contribuir para a melhoria das relações entre capital e trabalho. Certamente, a norma se refere a uma negociação concluída e não a uma negociação em curso, o que nos coloca diante de um primeiro requisito temporal: a negociação entre empresa e empregados deve estar concluída antes do pagamento da PLR. Justificamos tal posição com a constatação de que, antes de assinado, antes de se tornar um ato jurídico perfeito, a proposta da empresa pode ser retirada ou alterada, bem como o pleito dos trabalhadores pode ser alterado. Em adição, devemos considerar que, em tese, a demora na conclusão de uma negociação em andamento pode servir para ganhar tempo para que os lucros ou resultados a serem pactuados sejam estabelecidos em patamares já sabidamente atingidos, de forma a garantir que uma verba salarial possa ser revestida de PLR sem que os trabalhadores tenham motivos para obstaculizar o acordo. É uma porta aberta para a fraude. Como somente com a assinatura do termo de acordo entre as partes ou do acordo coletivo é que teremos a formalização do término da negociação e estaremos diante de um ato jurídico perfeito apto a exarar efeitos jurídicos, concluimos que o termo de acordo entre as partes ou o acordo coletivo deve estar assinado antes do pagamento da PLR.

Além de assinado, o instrumento de acordo deve estar arquivado na entidade sindical dos trabalhadores. Tal exigência, constante do §2º pretende dar transparência ao instrumento de acordo e permitir que sejam evitadas fraudes com a lavratura pós-datada de um acordo entre as partes.

Resta-nos desvendar se a data de encerramento do período a que se referem os lucros ou resultados deve se considerada. Tomando o conteúdo do inciso II do §1º do dispositivo acima transcrito, poderíamos concluir que há a exigência de uma pactuação prévia dos programas de metas, resultados e prazos. Mas não podemos deixar de considerar que os incisos do §1º não são taxativos, o que poderia nos levar a concluir que a necessidade de pactuação prévia não é extensível, por exemplo, aos casos enquadrados no inciso I. Esse argumento isolado, portanto, é frágil.

Tomamos outro caminho. É certo que o dispositivo do art. 2º da Lei 10.101/200 exige 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. Trata-se de exigência que está em harmonia tanto com a finalidade de combater a fraude quanto com a finalidade de contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Se não houver a estipulação das regras quanto ao atingimento dos lucros ou resultados antes do término do período a que se referem, não haverá meios para evitarmos as fraudes. Ou seja, não haverá meios para evitarmos que, diante de um lucro ou resultado já conhecido, sejam revestidos de pagamento de PLR determinados valores entregues aos empregados e que a eles já seriam ou serão devidos pela contraprestação dos serviços. Conhecidos os lucros ou resultados, seria possível instituir objetivos para os empregados que, de antemão, a empresa saberia que seriam atingidos. Diante da certeza do pagamento, o empregado, ou mesmo seus representantes, aceitaria assinar um acordo que, na sua visão, só estaria mudando a nomenclatura da verba devida por seu trabalho.

A impossibilidade de haver certeza de que o acordado seja cumprido é uma determinação legal que extraímos do trecho da lei que determina que existam "*mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado*". Se deve haver aferição do que foi acordado é porque não deve o lucro ou resultado estar totalmente configurado no momento da assinatura do instrumento de acordo. Portanto, harmonizando o texto da norma com suas finalidades, concluímos que o instrumento do acordo deve estar assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados.

Tendo concluído que o instrumento de acordo deve ser assinado e arquivado na entidade sindical antes do término do período a que se refiram os lucros ou resultados, podemos indagar se cumpriria a exigência da norma se, por exemplo, a assinatura e arquivamento ocorresse um dia antes do encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Evidentemente que não, pois estaríamos em situação em tudo similar à assinatura posterior. Os lucros e resultados já estariam, com um alto grau de previsibilidade, consolidados. É preciso que entre a data de assinatura e arquivamento dos acordos e a data de término do período a que se refiram os lucros ou resultados haja um intervalo temporal que tanto permita ao empregado direcionar seus melhores esforços para alcançar o que foi acordado como afaste a possibilidade de ser uma alternativa para a empresa fraudar a solidariedade no financiamento da seguridade social. Como a lei – ou qualquer norma infralegal - não esclarece qual seria o prazo necessário entre tais datas, mas a finalidade da norma exige que o intérprete adote uma posição, utilizaremos como data limite para a assinatura e arquivamento dos

instrumentos de acordo o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

É certo que encontramos respeitadas posições mais conservadoras em relação à data de assinatura dos acordos. A Conselheira Ana Maria Bandeira concluiu que os Acordos devem estar assinados antes do início do período a que se refiram os lucros ou resultados, tendo se manifestado no voto condutor do Acórdão 2401-00.276 nos seguintes termos

*“Entendo que para fazer valer o que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10/101/2000 que determina a existência de regras claras e objetivas, mecanismos de aferição etc, é imprescindível que tais questões sejam decididas a priori, ou seja, antes do início do exercício, findo o qual, a empresa pretende dividir os lucros com seus empregados.*

*Os acordos firmados pela recorrente foram todos posteriores ao início do exercício para o qual deveria ser aferida a participação dos empregados na obtenção do lucro ou resultado.”*

No mesmo sentido temos o Acórdão 2401-00.545 cuja redatora designada foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

A despeito dos méritos dos argumentos acima, entendemos que os limites que adotamos passam pelo teste da razoabilidade, pois asseguram que após os três primeiros meses do ano – normalmente um período difícil para que as partes se reúnam - os interessados tenham três meses para iniciar e avançar nas negociações e três meses adicionais para sua total conclusão. Além de razoáveis, os limites adotados atendem à finalidade de que haja tempo hábil para negociações de modo contribuir para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho. Exigir a assinatura do acordo antes de iniciado o período atenderia apenas a uma das finalidades da norma regulamentadora – combater a fraude -, mas acabaria por criar um significativo obstáculo para a concessão da PLR, o que impediria que o acesso dos trabalhadores a uma direito social previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal.

Em resumo, concluímos que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de PLR a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

## Regras claras e objetivas

A Lei 10.101/2000 determinou que a PLR seja objeto de negociação entre empresas e empregados, seja por meio de comissão escolhida entre as partes ou por acordo coletivo, devendo o instrumento de acordo conter regras claras e objetivas. De plano, portanto, podemos afastar possibilidade de as regras para o recebimento da PLR serem estabelecidas unilateralmente. Todo o contorno das regras deve ser objeto de negociação entre as partes. É uma exigência legal que contribui para a melhoria das relações entre capital e trabalho.

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

Entre os sentidos possíveis para a expressão “regras claras”, segundo o dicionário Michaelis, temos: regras fáceis de entender, evidentes, explícitas, inequívocas, manifestas. Regras objetivas, segundo a mesma fonte, seriam regras que se referem ao mundo exterior; regras que existem fora do espírito e independentemente do conhecimento que dele possua o sujeito pensante; ou regras que não se relacionam com os sentimentos pessoais do sujeito pensante. Em síntese, regras claras e objetivas são regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se referem ao mundo dos objetos, não podendo estar relacionadas com sentimentos pessoais.

Como já vimos, as regras impostas pela Lei 10.101/2000 tem como objetivo tanto evitar a fraude que pode ser cometida pelo empregador ao pagar salário sob o manto de parcela de PLR como melhorar as relações entre capital e trabalho. Nessa toada, não podemos deixar de considerar que a fixação da PLR por meio de regras subjetivas pode ensejar o assédio moral e todo o tipo de discriminação no ambiente do trabalho, o que não contribui para a melhoria da relação entre capital e trabalho e, sobretudo, atenta contra a dignidade da pessoa humana (art. 1º, inciso III da CF).

Com relação a esse aspecto, no julgamento do Recurso 144.015, o Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, assim se manifestou:

*“Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.” (o negrito é nosso)*

Além de serem claras e objetivas, as regras devem estar presentes no Acordo e devem ter sido estipuladas conforme negociação entre as partes, conforme podemos extrair dos arts. 1º e 2º da Lei 10.101/200.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no Acórdão 2302-00.256

*“As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador- se os objetivos forem cumpridos. “*

Questiono se, a despeito de a Lei exigir regras claras e objetivas, deveremos aceitar o conteúdo de acordo coletivo que, nitidamente, convencionou uma avaliação individual baseada em critérios subjetivos. A autonomia privada pode prevalecer ainda que ultrapasse os limites estabelecidos pela Lei? O caso não suscita a aplicação do art 123 do CTN? Vejamos o comando da norma complementar *in verbis*:

*Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

Com efeito, já assentamos que a lei tributária estabelece que a empresa que paga parcela a título de PLR que foi regida por regras subjetivas não pode beneficiar-se da imunidade da contribuição previdenciária respectiva. Se a parte paga com base em critérios subjetivos não for atingida pela tributação, por conta do conteúdo de acordo coletivo, estaremos diante de uma situação na qual uma convenção entre particulares alterou a definição do sujeito passivo da obrigação tributária – a empresa -, configurando ofensa frontal ao estabelecido no art. 123 do CTN. Nesse sentido, em sua manifestação no RE 398.284-2 que discutiu o aspecto temporal da PLR(possibilidade de cobrança da contribuição sobre tais verbas antes da MP 794), o Ministro Marco Aurélio expressou sua compreensão de que *“no campo da tributação, não há espaço para a autonomia da vontade”*.

Parece-nos que o posicionamento do ilustre Conselheiro Elias Sampaio Freire no Acórdão 9202-00.503, quanto à possibilidade de as partes poderem definir soberanamente as regras a que se submeterão para tornar devido o pagamento da PLR, não diz respeito àqueles casos nos quais as regras convencionadas estão em afronta à lei, mas, ao contrário, diz respeito àquela situação na qual as regras estão em consonância com a lei, mas são questionadas pela fiscalização. Alguns trechos do voto daquele julgado evidenciam a posição do mencionado relator:

*Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.*

(..)

*Destarte, face ao exposto e considerando as cláusulas do acordo coletivo acima transcritas, neste ponto, não tenho como divergir dos fundamentos adotados pelo relator do voto condutor do*

*acórdão recorrido, ao concluir que foram atendidas as exigências de que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregador e empregados constem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo,...*

Além de representar ofensa ao art. 123 do CTN, o conteúdo de Acordo Coletivo que viola a lei não pode prevalecer com força normativa, pois, mesmo no âmbito da Justiça do Trabalho, o TST já reconheceu que o conteúdo do Acordo não pode derogar norma cogente que protege ou beneficia o trabalhador, conforme consta do OJ 31 da SDC daquele Tribunal:

OJ 31

## SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

N 31

*ESTABILIDADE DO ACIDENTADO. ACORDO  
HOMOLOGADO. PREVALÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.  
VIOLAÇÃO DO ART. 118 DA LEI Nº 8.213/91*

*(inserida em 19.08.1998)*

*Não é possível a prevalência de acordo sobre legislação vigente, quando ele é menos benéfico do que a própria lei, porquanto o caráter imperativo dessa última restringe o campo de atuação da vontade das partes.*

Assim considerado, nossa conclusão é de que o Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos. Ou seja, as regras estipuladas no Acordo não podem conter critérios subjetivos para a concessão da PLR de modo a contrariar o que determina a Lei, conclusão que está em consonância com a jurisprudência da Justiça do Trabalho e respeita os preceitos do art. 123 do CTN.

### **Pagamento mínimo sem que a meta seja atingida**

Ainda que o Acordo traga regras claras e objetivas, entre estas poderá existir a determinação de um pagamento mínimo no caso de as metas não serem atingidas?

Entendemos que a resposta a esse questionamento só pode ser negativa, pois **é uma exigência da finalidade de combate à fraude que a norma reguladora da imunidade**

assume. O pagamento mínimo permite que uma verba remuneratória seja substituída pelo pagamento de PLR, dada a certeza de seu recebimento. É uma ofensa direta ao conteúdo do caput do art. 3º da Lei 10.101/2000 no trecho em que prescreve que a PLR “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado”.

Nesse sentido, o Conselheiro Elias Sampaio Freire já destacou que os valores de PLR só são liberados se os objetivos e metas forem atendidos. Vejamos o trecho do voto do Conselheiro no Acórdão CSRF 9202-00.503:

*“Existe sim, a obrigação de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.”*

Logo, ainda que constante do Acordo, valores pagos a título de PLR em situações nas quais as metas de lucros ou resultados não forem atingidas, não possuem a natureza pretendida, o que lhes impõe a natureza de remuneração e sua inclusão na base de cálculo da contribuição previdenciária.

A par das digressões jurídicas genéricas já apresentadas, passamos a analisar o caso concreto.

Conforme exposto acima, a lei exige que exista a participação do sindicato nas negociações sobre PLR, seja em acordo coletivo ou comissão escolhida pelas partes. Observamos, entretanto, que, confirmando o que havia sido apontado pela fiscalização, houve negociações realizadas sem a presença do sindicato no anos de 2005 e 2007, conforme apontado no item 3.3.1 do Relatório.

Nosso posicionamento, seguindo as premissas já apresentadas, é pela necessidade de regras claras e objetivas no instrumento de acordo, nada ficando para acerto posterior direto com a empresa. A fiscalização apontou que a recorrente em algumas situações, deixou o detalhamento das metas a critério da empresa, o que constatamos ter, de fato, ocorrido nos casos apontados pela fiscalização e conforme Planilha do Relator que anexamos ao presente.

O pagamento a título de PLR sem que a meta tenha sido alcançada é, como vimos, uma situação que desnatura o pagamento, pois um verdadeiro programa de PLR pressupõe uma meta. Sem alcance da meta não há que se falar em pagamento a título de PLR.

Portanto, confirmamos todas as motivações apresentadas pela fiscalização, de modo a votar pela negativa de provimento ao recurso quanto a PLR.

Com relação aos argumentos e provas apontados em memoriais, nossa Planilha do Relator contém nossas conclusões em relações a todos os elementos trazidos pela recorrente, em sintonia com o que já expomos.

Em adição à citada planilha, em relação ao item 3.3.4 do Relatório Fiscal na parte que fala da ausência de metas acordadas, a recorrente não foi capaz de demonstrar que as metas foram definidas em acordo com o sindicato daquela filial.

### **Vale transporte.**

O transporte concedido pelo empregador ao empregado em deslocamento para o trabalho era considerado salário-utilidade até a alteração da CLT em 06/2001 pela Lei 10.243/2001. A partir desse diploma normativo, tal utilidade deixou de ser considerada salário, mas não perdeu sua condição de utilidade fornecida pela empregador, o que ainda a deixa no campo da incidência da contribuição previdenciária, conforme a segunda parte do inciso I, do art. 28 da Lei 8.212/91. No entanto, o empregador poderá desfrutar da isenção prevista na alínea “f”, §9º do art. 28, desde que o vale transporte obedeça a legislação própria.

Foi a Lei 7.418/85 que instituiu o vale transporte e que disciplina as condições para sua concessão. A imensa maioria da jurisprudência e da doutrina tem concluído que nesta lei existe a exigência de que o empregador faça o desconto de 6% do salário base do empregado como requisito para desfrute da isenção. Com a devida vênia, não conseguimos assim concluir. Vejamos o texto de alguns dispositivos da lei:

*Art. 2º - O Vale-Transporte, concedido nas condições e limites definidos, nesta Lei, no que se refere à contribuição do empregador: [\(Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987\)](#)*

*a) não tem natureza salarial, nem se incorpora à remuneração para quaisquer efeitos;*

*(...)*

*Art. 4º - A concessão do benefício ora instituído implica a aquisição pelo empregador dos Vales-Transporte necessários aos deslocamentos do trabalhador no percurso residência-trabalho e vice-versa, no serviço de transporte que melhor se adequar. [\(Artigo renumerado pela Lei 7.619, de 30.9.1987\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 2.189-49, de 2001\)](#) [\(Vide Medida Provisória nº 280, de 2006\)](#)*

*Parágrafo único - O empregador participará dos gastos de deslocamento do trabalhador com a ajuda de custo equivalente à parcela que exceder a 6% (seis por cento) de seu salário básico.*

No art. 2º acima transcrito vemos que a parte custeada pelo empregador não tem natureza salarial, ao passo que no art. 4º temos a determinação de que o empregador custeará aquilo que exceder 6% do salário básico do empregado. Em outras palavras, o

empregado deve suportar o custo do vale transporte com seu próprio salário até o limite de 6%. Não interpretamos existir no art. 4º uma condição expressa para o desfrute da isenção, mas uma delimitação daquilo que será custeado pelo empregado e daquilo que será custeado pelo empregador. Se o empregador resolve, por vontade própria ou por força de acordo coletivo, nada descontar do empregado, equivale a ter concedido uma nova parcela salarial ao empregado, mas não na totalidade do valor pago a título de vale transporte, mas somente até 6% do salário base, pois é esta parte que o empregado deve suportar. A parcela que exceder 6% ainda continuará custeada pelo empregador.

Com relação ao requisitos para a isenção, vislumbramos estarem estes nos arts. 1º e 4º da Lei 7.418/85:

- utilização efetiva em despesas de deslocamento residência-trabalho e vice-versa;
- utilização através do sistema de transporte coletivo público, urbano ou intermunicipal e/ou interestadual com características semelhantes aos urbanos, geridos diretamente ou mediante concessão ou permissão de linhas regulares e com tarifas fixadas pela autoridade competente, excluídos os serviços seletivos e os especiais;
- não serem pagos em dinheiros, uma vez que o art. 4º fala em aquisição de Vales Transporte, o que afasta a possibilidade de o valor respectivo ser entregue em moeda ao trabalhador.

Esse último requisito conflito com o que decidiu o STF no RE 478.410, *in verbis*:

#### **RE 478410 / SP - SÃO PAULO**

*EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA. 1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício. 2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional. 3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação*

da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vales-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento.

A referida decisão do STF transitou em julgado em 02/03/2012. Ademais, existe a Súmula AGU 60, *in verbis*:

Ementa: "Não há incidência de contribuição previdenciária sobre o valetransporte pago em pecúnia, considerando o caráter indenizatório da verba".

Logo, tendo o vale transporte caráter indenizatório, não deve incidir a contribuição previdenciária.

**Venda de veículos para empregados abaixo do preço de mercado. Afastamento da natureza comercial. Operação que se deu em razão da relação trabalhista. Incidência da contribuição previdenciária.**

Com relação à venda de veículos a empregados, a recorrente alega que se trata de uma operação comercial, porém reconhece que a venda foi feita por valor 30% inferior ao valor de mercado. Sendo assim, fica desnaturada natureza comercial da operação, pois o desconto de 30% para pagamento à vista não foi oferecido ao público em geral, mas somente aos empregados, o que deixa a operação vinculada à relação trabalhista entre empregadora e empregado. Fácil perceber que a diferença entre o preço de mercado e o preço adquirido pelo empregado constitui-se em contraprestação pelo trabalho, pois a operação só foi realizada com tal conformação dada a existência de vínculo trabalhista entre as partes. A suposta voluntariedade do negócio, considerando que a aquisição de veículos é uma opção do empregado, não subsiste diante da óbvia racionalidade do homem médio, *bonus pater familias*, que não ignoraria uma oportunidade de obter em seu benefício a diferença entre preço de mercado e preço de venda da empregadora.

Sendo contraprestação pelo trabalho, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

**Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.**

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constatasse o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei

8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

**Resta-nos o critério da especialidade.**

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento - que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

*Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.*

*§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.*

*§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*

*II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*a) quando deixe de defini-lo como infração;*

*b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER EM PARTE** e, na parte conhecida, **DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a: (a) excluir do lançamento os fatos geradores até 09/2003, inclusive; (b) excluir do lançamento os valores pagos a título de vale transporte; (c) limitar a multa de mora a 20%.

*(assinado digitalmente)*

Mauro José Silva – Relator

## Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, redator designado.

Com todo respeito ao nobre relator, dirijo de seu entendimento em alguns pontos, analisados a seguir.

Importante destacar, de início, que como a decadência das contribuições – conforme voto do Relator, acompanhado por unanimidade pelo colegiado, inclusive pela aplicação de súmula, alcançou as contribuições apuradas até a competência 09/2003, anteriores a 10/2003, analisaremos, pela lógica, somente as questões que, após aplicada a decisão sobre a regra decadencial, nos períodos que importam.

### 1ª QUESTÃO - REGRAS DE PAGAMENTO DE PLR COM PREVISÃO DE ELABORAÇÃO EM ACORDO.

No primeiro ponto de discordância do relator, a acusação, fiscalização, argumenta, em síntese, que deve incidir contribuição previdenciária sobre o valor pago - a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) – a segurados de cargo de direção, pois as regras não constam do acordo.

Essa acusação encontra-se presente em itens do Relatório Fiscal (RF), que foram criados por relacionarem-se a acordos que vigoraram em estabelecimentos:

- |       |   |   |
|-------|---|---|
| 3.3.1 | Estabelecimento(s):<br>45.990.181/0001-89,<br>45.990.181/0004-21,<br>45.990.181/0008-55,<br>45.990.181/0011-50,<br>45.990.181/0013-12,<br>45.990.181/0016-65<br>45.990.181/0019-08; | e |
| 3.3.2 | Estabelecimento(s):<br>45.990.181/0012-31;  |   |
| 3.3.3 | Estabelecimento(s):<br>45.990.181/0027-18;  |   |
| 3.3.5 | Estabelecimento(s): 45.990.181/0030-13.   |   |

Somente para o item 3.3.4, referente ao estabelecimento 45.990.181/0029-80, não há essa acusação.

Na verificação de cada acordo chegamos a conclusões, a seguir expostas.

Para os estabelecimentos citados no item **3.3.1** há acordo, fls. 0519, com a seguinte determinação:

*“CLAUSULA SEXTA - CARGOS DE CONFIANÇA (GERÊNCIA, DIRETORIA, CHEFIA/ASSESSORIA), SUPERVISORES/LÍDERES e MENSALISTAS*

*Para os empregados acima definidos pela BOSCH, será aplicada política própria da Empresa (Política interna — Objetivos Individuais) para o pagamento da PLR, utilizando-se do sistema de avaliação específica (MAG).*

*A tais empregados fica assegurado o valor estabelecido na Cláusula Terceira, ítem "C", sendo que tais empregado receberão no dia 11/07/2003 o valor à título de Antecipação de R\$ 1.000,00 (Hum Mil Reais), sendo o restante (complementação de valores) pago juntamente com a Folha de Pagamento do mês de Abril/2004, por intermédio do Banco Bradesco.”*

Com essa redação, as partes envolvidas no acordo, segurados (devidamente representado pelo sindicato) e empresa, concordam em aplicar sistema de avaliação específica;

Portanto, havia avaliação – inclusive como demonstram as provas e documentos dos autos – e a existência dessa avaliação era de conhecimento das partes, possibilitando que o sindicato a contestasse, assim como possibilitando que o Fisco a verificasse.

A fiscalização não procedeu a análise dessa avaliação específica, tributando-a de forma integral, sob seguinte o argumento:

*“Durante todo o período citado, a empresa pagou um **PLR diferenciado** a uma parcela de seus colaboradores, a seguir discriminados, em função de avaliações individuais realizadas, também, **sem a participação do Sindicato:**”*

É de se ressaltar que há duas acusações na frase acima:

1. Que pagamento de PLR diferenciado faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000; e
2. Que o sindicato não participou das definições das metas e das conseqüentes avaliações, o que faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000.

Quanto à primeira acusação - pagamento de PLR diferenciado faria incidir a contribuição previdenciária, esclarecemos que não há – em toda lei 10.101/2000, ao contrário de outras determinações legais - qualquer regra que exija pagamento uniforme a todos os segurados.

Portanto, sem mais comentários, pois não são necessários, como não há determinação legal em contrário, não há motivo para tributação sob este argumento.

Quanto à segunda acusação - sindicato não participou das definições das metas e das conseqüentes avaliações – esta só é possível de ter ocorrido se o sindicato, que assina todos os acordos, tiver sido displicente com suas funções básicas, proteção dos direitos de seus filiados, pois ele, assim como os segurados, teve total ciência da existência de avaliação específica, demonstrada pelas provas dos autos.

Portanto, não há motivo para a tributação, devido a esse ponto.

As mesmas conclusões podemos aplicar aos acordos dos anos de 2004, fls. 0500, de 2005, fls. 0510, de 2006, fls. 0516, e de 2007, fls. 0521.

Assim, nossa posição e a definição valem para todos os acordos, motivo do provimento do recurso nas duas acusações citadas (pagamento de PLR diferenciado e sindicato não participou das definições das metas e das conseqüentes avaliações).

Para o(s) estabelecimento(s) citado no item **3.3.2** (45.990.181/0012-31) há acordo, fls. 0428, com a seguinte determinação:

*“2.1 CARGOS DE CONFIANÇA (DIRETORIA, GERÊNCIA, CHEFIA . E SUPERVISÃO) e MENSALISTAS*

*Para os empregados contemplados com a política interna por objetivos individuais (MAG), fica acordado que o valor correspondente ao pagamento da PLR deve ser feito com base nos critérios desta política, em data a ser definida, não sendo devidos os valores programados na cláusula segunda.”*

Com essa redação, as partes envolvidas no acordo, segurados (devidamente representado pelo sindicato) e empresa, concordam em aplicar sistema de avaliação específica;

Portanto, havia avaliação – inclusive como demonstram as provas e documentos dos autos – e a existência dessa avaliação era de conhecimento das partes, possibilitando que o sindicato a contestasse, assim como possibilitando que o Fisco a verificasse.

A fiscalização não procedeu a análise dessa avaliação específica, tributando-a de forma integral, sob seguinte o argumento:

*“A empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, detentores de cargos de confiança e mensalistas, em função de avaliações individuais realizadas sem a participação do Sindicato.”*

É de se ressaltar que há duas acusações na frase acima:

3. Que pagamento de PLR diferenciado faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000; e
4. Que o sindicato não participou das definições das metas e das conseqüentes avaliações, o que faria incidir

a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000.

Pelos fundamentos da acusação serem os mesmos já citados acima, no item referente ao item 3.3.1, também deve ser dado provimento ao recurso, pelas razões idênticas.

A mesma conclusão podemos aplicar aos acordos dos anos de 2004, fls. 0500, de 2005, fls. 0450, de 2006, fls. 0516, e de 2007, fls. 0521.

Para o(s) estabelecimento(s) citado no item **3.3.3** (45.990.181/0027-18) há acordo, fls. 0405, com a seguinte determinação:

*“CLAUSULA OITAVA - CARGOS DE CONFIANÇA (DIRETORIA, GERÊNCIA, CHEFIA/ASSESSORIA) , SUPERVISORES/LIDERES e CARGOS MENSALISTAS.*

*Para os empregados que exercem cargos de Diretoria, Gerência, Chefia/Assessoria, Supervisão/Liderança e Cargos Mensalistas, será aplicada política própria da empresa para o pagamento da PLR, utilizando-se de sistema de avaliação específica, estando garantido um valor mínimo igual a PLR negociada neste acordo*

Com essa redação, as partes envolvidas no acordo, segurados (devidamente representado pelo sindicato) e empresa, concordam em aplicar sistema de avaliação específica;

Portanto, havia avaliação – inclusive como demonstram as provas e documentos dos autos – e a existência dessa avaliação era de conhecimento das partes, possibilitando que o sindicato a contestasse, assim como possibilitando que o Fisco a verificasse.

A fiscalização não procedeu a análise dessa avaliação específica, tributando-a de forma integral, sob seguinte o argumento:

*“A empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, a seguir discriminados, em função de avaliações individuais realizadas sem a participação do Sindicato:”*

É de se ressaltar que há duas acusações na frase acima:

5. Que pagamento de PLR diferenciado faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000; e
6. Que o sindicato não participou das definições das metas e das conseqüentes avaliações, o que faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000.

Pelos fundamentos da acusação serem os mesmos já citados acima, no item referente ao item 3.3.1, também deve ser dado provimento ao recurso, pelas razões idênticas.

A mesma conclusão podemos aplicar aos acordos dos anos de 2004, fls. 0410, de 2005, fls. 0416, de 2006, fls. 0422, e de 2007, fls. 0422.

Para o(s) estabelecimento(s) citado no item **3.3.5** (45.990.181/0030-13) há acordo, fls. 0482, com a seguinte determinação:

*“Para os empregados contemplados com a política interna de avaliação por objetivos individuais (MAG), ou seja, Diretores, Gerentes, Chefes, Assessores Profissionais e Mensalistas, fica acordado que o cálculo do valor correspondente ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados deve ser feito com base nos critérios desta política, e em data a ser definida, sendo devidos os valores definidos no item A desta cláusula apenas como antecipação.”*

Com essa redação, as partes envolvidas no acordo, segurados (devidamente representado pelo sindicato) e empresa, concordam em aplicar sistema de avaliação específica;

Portanto, havia avaliação – inclusive como demonstram as provas e documentos dos autos – e a existência dessa avaliação era de conhecimento das partes, possibilitando que o sindicato a contestasse, assim como possibilitando que o Fisco a verificasse.

A fiscalização não procedeu a análise dessa avaliação específica, tributando-a de forma integral, sob seguinte o argumento:

*“A empresa pagou um PLR diferenciado a uma parcela de seus colaboradores, a seguir discriminados, em função de avaliações individuais realizadas sem a participação do Sindicato:”*

É de se ressaltar que há duas acusações na frase acima:

7. Que pagamento de PLR diferenciado faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000; e
8. Que o sindicato não participou das definições das metas e das conseqüentes avaliações, o que faria incidir a contribuição previdenciária, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000.

Pelos fundamentos da acusação serem os mesmos já citados acima, no item referente ao item 3.3.1, também deve ser dado provimento ao recurso, pelas razões idênticas.

A mesma conclusão podemos aplicar aos acordos dos anos de 2004, fls. 0486, de 2005.

Por fim, de extrema relevância, cabe deixar claro que votamos pelo provimento do recurso somente na questão das parcelas variáveis dos pagamentos a ocupantes

de cargos citados no relatório fiscal, devendo incidir contribuição sobre a parcela fixa, sem metas.

Em razão do exposto, pelas partes interessadas no acordo (segurados/sindicato e empresa) estarem cientes da cláusula e pelas provas anexas aos autos, que demonstram a existência de metas e a verificação de seu cumprimento, dou provimento ao recurso neste ponto, excluindo-se do lançamentos os valores referentes a pagamentos de PLR a ocupantes de cargos citados no relatório fiscal, **subordinados a metas**.

### **2ª QUESTÃO - PARCELAS DEPENDENTES DE METAS PREVISTAS NO ACORDO - ITEM 3.3.2:**

Em outro ponto, o relator nega provimento ao recurso, em relação às parcelas dependentes de metas, item 3.3.2, no estabelecimento 45.990.181/0012-31.

Com todo respeito, discordamos do relator.

A acusação fiscal assim fundamenta seu ponto de vista:

*“3.3.2 - Estabelecimento 45.990.181/0012-31:*

**• Os Acordos Coletivos prevêem o pagamento de um PLR fixo, independente de metas e, portanto, em desacordo com a legislação. Senão vejamos:**

*- Acordo Coletivo 2002 a 2006 — Cláusula 2, Parágrafo Primeiro: "Na hipótese de não atingimento de nenhum dos indicadores firmados na cláusula quinta, fica pactuado que o valor mínimo garantido a todos os colaboradores será de..."*

*- Ata nº 36/2003 referente PLR complementar 2003, § 2: "Em substituição ao pleito de aumento real a Bosch distribuirá aos seus empregados a título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS COMPLEMENTAR o valor fixo de..."*

*- Termo Aditivo do Acordo Coletivo de Trabalho PLR 2004 a 2006 — Cláusula Segunda: "A Bosch distribuirá aos seus empregados abrangidos pelo acordo coletivo ora mencionado a título de PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS COMPLEMENTAR e decorrente de instrumento normativo firmado com o SINDICATO o valor fixo de..."*

*- Os indicativos de metas constantes da cláusula sexta do Acordo Coletivo 2007, prevêem o recebimento de um valor mínimo, ainda que nenhuma meta seja atendida;*

Portanto, a fiscalização apresenta sua acusação afirmando que sobre valores fixos deve incidir contribuição.

Na verificação dos acordos relacionados à acusação, fls. 0427 (ano 2003), 0437 (ano 2004), 0449 (ano 2005), 0459 (ano 2006) e 0473 (ano 2007, verificamos, sim, a existência de pagamentos fixos, sem metas, garantidos, portanto em discordância com a

legislação, mas encontramos valores atrelados à obtenção de metas, que devem ser excluídos do lançamento, conforme tabela abaixo:

**CNPJ: 45.990.181/0012-31, item 3.3.2 do relatório fiscal**

<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
<u>ANO</u>	<u>Valor a ser recebido, dependente de metas, para excluir.</u>	<u>Fls.</u>
2003	R\$ 400,00 ((R\$ 1.300,00 (a) – R\$ 1.000,00 (b) + R\$ 100,00 (c))	0427
2004	R\$ 704,00 = R\$ 2.200,00 (clausula segunda) – R\$ 1.496,00 (§1º, clausula segunda)	0437
2005	R\$ 960,00 = R\$ 3.200,00 (clausula segunda) – R\$ 2.240,00 (§1º, clausula segunda)	0449
2006.	R\$ 960,00 = R\$ 3.200,00 (clausula segunda) – R\$ 2.240,00 (§1º, clausula segunda)	0459
2007	R\$ 3.300,00 (pagamento integralmente sujeito à metas, conforma clausula segunda)	0473

Conseqüentemente, pelas razões expostas, ou seja, por existirem metas condicionando o pagamento de valor parcial ou integral da PLR, ao contrário do que afirma o Fisco, dou provimento parcial ao recurso - neste estabelecimento, por essas razões – a fim de excluir do lançamento, por segurado que recebeu PLR em seu valor integral, os valores constantes da tabela acima, coluna B. pela acusação não possuir suporte fático.

**3ª QUESTÃO - PARCELAS DEPENDENTES DE METAS PREVISTAS NO ACORDO - ITEM 3.3.3:**

Em ponto semelhante à acusação citada acima, com estabelecimento e item diferente, item 3.3.3, estabelecimento 45.990.181/0027-18, o relator nega provimento ao recurso, em relação às parcelas dependentes de metas.

Com todo respeito, discordamos do relator.

A acusação fiscal assim fundamenta seu ponto de vista:

“3.3.3 - Estabelecimento 45.990.181/0027-18:

• Os Acordos Coletivos prevêem o pagamento de um PLR fixo, independente de metas e, portanto, em desacordo com a legislação. Sendo vejamos:

- Acordo Coletivo 2002 — Cláusula Terceira — Parágrafo Primeiro; "Para o ano de 2002, fica estabelecido um valor mínimo garantido de ...";

- Acordo Coletivo 2003 — Cláusula Quarta: "Em razão do disposto nas cláusulas primeira e segunda, BOSCH e SINDICATO acordam que essa participação dos empregados nos resultados da BOSCH durante o ano calendário de 2003 será consubstanciada no pagamento dos valores divididos da seguinte forma: A — Um pagamento no valor fixo de ...";

- Acordo Coletivo 2004 a 2007 — Cláusula Quarta - "Em razão do disposto nas cláusulas primeira e segunda, BOSCH e SINDICATO acordam que essa participação dos empregados nos resultados da BOSCH durante o ano calendário de 2003 será consubstanciada no pagamento dos valores divididos da seguinte forma: A — Valor total garantido de ...";

Portanto, a fiscalização apresenta sua acusação afirmando que sobre valores fixos deve incidir contribuição.

Na verificação dos acordos relacionados à acusação, fls. 0404 (ano 2003), 0408 (ano 2004), 0414 (ano 2005), 0420 (ano 2006) e 0422 (ano 2007), verificamos, sim, a existência de pagamentos fixos, sem metas, garantidos, portanto em discordância com a legislação, mas encontramos valores atrelados à obtenção de metas, que devem ser excluídos do lançamento, conforme tabela abaixo:

**CNPJ: 45.990.181/0027-18, item 3.3.3 do relatório fiscal.**

<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>
<u>ANO</u>	<u>Valor a ser recebido, dependente de metas, para excluir.</u>	<u>Fls.</u>
2003	R\$ 150,00 (clausula quarta)	0404
2004	R\$ 190,00 = R\$ 1.140,00 - (C, clausula quarta) – R\$ 950,00 (A, clausula quarta)	0408
2005	R\$ 250,00 = R\$ 1.500,00,00 (3, clausula quarta) – R\$	0414

	1.250,00 (1., clausula quarta)	
2006.	<b>R\$ 200,00</b> = R\$ 1.700,00 (3, clausula quarta) – R\$ 1.500,00 (1, clausula quarta)	0420
2007	<b>R\$ 150,00</b> = R\$ 1.700,00 (clausula décima, fls. 0422) – R\$ 1.550,00 (parcela fixa garantida, fls. 0425)	0422 e 0425

Conseqüentemente, pelas razões expostas, ou seja, por existirem metas condicionando o pagamento de valor parcial ou integral da PLR, ao contrário do que afirma o Fisco, dou provimento parcial ao recurso - neste estabelecimento, por essas razões – a fim de excluir do lançamento, por segurado que recebeu PLR em seu valor integral, os valores constantes da tabela acima, coluna B. pela acusação não possuir suporte fático.

#### **4ª QUESTÃO – PLR - ITEM 3.3.4, AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO FATO GERADOR**

Quanto à acusação presente no item 3.3.4, do Relatório Fiscal, referentes ao CNPJ: 45.990.181/0029-80, voto em dar provimento ao recurso, pois não há nos autos como comprovar, dar suporte, às razões do Fisco.

Verificamos, várias vezes, os autos e não encontramos os acordos que, descumprindo a legislação, deram suporte ao lançamento.

Ressalte-se que não é o caso de nulidade do lançamento, mas sim de seu provimento, pois não há comprovação da ocorrência do fato gerador, pelo descumprimento da Lei 10.101/2000.

Outro ponto de relevância é a impossibilidade de - neste momento – reabrirmos a discussão, solicitando novas provas, pois estaríamos fundamentando à acusação, atitude vedada ao julgador, que deve primar pela imparcialidade, em respeito ao Princípio do Devido Processo Legal.

Portanto, por não estar comprovado a ocorrência do fato gerador, dou provimento ao recurso, para excluir do lançamento todas as contribuições exigidas com fundamento nas acusações presentes no item 3.3.4, CNPJ: 45.990.181/0029-80, do relato fiscal.

#### **5ª QUESTÃO – VENDA DE VEÍCULOS:**

A fiscalização, em sua acusação, afirma que deve incidir contribuição sobre a diferença entre valores de mercado e valores de veículos de propriedade do sujeito passivo, que são comercializados com segurados à serviço da recorrente. nos seguintes termos, fls. 0230:

“7.1 — A empresa efetuou a venda de veículos aos trabalhadores, por valores inferiores a cotação do mercado, no período abrangido pelas competências 08/2003, 02/2004 a 05/2004 e 11/2005 a 12/2007, **sendo considerado por esta fiscalização, como salário indireto**, o valor da diferença entre o preço de venda e o preço de mercado;

7.2 — Tais valores foram apurados com base nas informações constantes da planilha "Controle de Carros Vendidos", citada no item 2.2 que discrimina os dados dos trabalhadores, dos veículos e valores de cotação e venda, tendo sido lançados com os códigos de levantamento "SI" e "SIT" e se encontram discriminados no ANEXO III deste Auto de Infração.

O nobre relator acompanhou a acusação da fiscalização, negando provimento ao recurso do sujeito passivo, posição que discordamos.

O Salário de Contribuição, fato gerador e base de cálculo da contribuição das empresas, possui conceituação na lei.

#### **Lei 8.212/1991:**

*Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:*

*I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, **destinadas 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.*

Portanto, claro está que a remuneração, salário indireto, como conceitua o Fisco na acusação, deve ser destinado a retribuir o trabalho.

Esse requisito – retribuição pelo trabalho prestado – deve ser comprovado na acusação.

Ocorre que não encontramos esse requisito na acusação fiscal, acima.

É fato notório que grandes empresas comercializam seus veículos usados, com segurados a seu serviço, ou não.

Também é fato notório que o valor de mercado, muitas vezes vinculado, por exemplo, à tabela FIPE, pode, dependendo das condições do mercado de veículos usados, nunca ser alcançado.

Portanto, para esses valores integrarem o SC o Fisco deveria, pro exemplo, comprovar que os veículos foram somente ofertados aos segurados a serviço do sujeito passivo

(restrição de mercado para retribuir o trabalho) e que os valores que foram comercializados eram de menor valor aos praticados na época de sua comercialização.

Como esses pontos não foram comprovados, não houve a demonstração da ocorrência do fato gerador, pela comprovação do benefício vinculado à retribuição ao trabalho, motivo do provimento do recurso neste ponto.

### **CONCLUSÃO:**

Em razão do exposto, voto:

#### **1) Em acompanhar as conclusões do relator em relação:**

- 1.1 a excluir do lançamento os fatos geradores até 09/2003, inclusive;
- 1.2 a excluir do lançamento os valores pagos a título de vale transporte;
- 1.3 a negar provimento ao recurso do sujeito passivo, em relação às parcelas recebidas pelos segurados, fixas, sem a obrigatoriedade de alcance de metas;
- 1.4 a negar provimento ao recurso do sujeito passivo, em relação ao item 3.3.5, CNPJ: 45.990.181/0030-13, devido à ausência de metas especificadas nos acordos, nos termos do voto do Relator;
- 1.5 a negar provimento ao recurso do sujeito passivo - em relação ao item 3.3.1, CNPJ's: 45.990.181/0001-89, 45.990.181/0004-21, 45.990.181/0008-55, 45.990.181/0011-50, 45.990.181/0013-12, 45.990.181/0016-65 e 45.990.181/0019-08 - devido à ausência de metas especificadas nos acordos;
- 1.6 a negar provimento ao Recurso, na questão de uso de veículo da empresa para utilização diversa do trabalho;

#### **2) Em divergir do Relator e apresentar voto vencedor, em relação:**

- 2.1 a dar provimento ao recurso do sujeito passivo, no argumento do lançamento referente aos valores oriundos de pagamentos de PLR a segurados com cargos citados;
- 2.2 a dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo, em relação às parcelas dependentes de metas previstas no acordo - item 3.3.2, CNPJ: 45.990.181/0012-31;
- 2.3 a dar provimento parcial ao recurso do sujeito passivo, em relação às parcelas dependentes de metas previstas no acordo - item 3.3.3, CNPJ: 45.990.181/0027-18;
- 2.4 a dar provimento ao recurso do sujeito passivo - item 3.3.4, CNPJ: 45.990.181/0029-80 - devido à ausência de comprovação do fato gerador, pela falta de provas de que a legislação foi descumprida (acordo coletivo);

Processo nº 10830.010969/2008-35  
Acórdão n.º **2301-004.129**

**S2-C3T1**  
Fl. 4.600

---

2.5 a dar provimento ao recurso, na questão da venda de veículos abaixo do preço de mercado, pela ausência de acusação, por parte da fiscalização, de que as condições ofertadas são restritas aos segurados que prestem serviço à empresa

*(assinado digitalmente)*

Marcelo Oliveira