



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

Processo n° 12448.720534/2010-66
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.067 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente OPPORTUNITY GESTORA DE RECURSOS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

ESTAGIÁRIO. REMUNERAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores de prêmios destinados a reconhecer os melhores estagiários, embora possam ser considerados como remuneração destes, não integram o salário de contribuição em face da natureza do contrato de estágio, distinta de um contrato de trabalho.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 26/02/2018

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Douglas Kakazu Kushiya, Marcelo Milton da Silva Risso, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Ausente justificadamente a Conselheira Dione Jesabel Wasilewski.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 10ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I que manteve, integralmente, o lançamento tributário relativo às contribuições sociais previdenciárias devidas pela empresa aos Terceiros e incidentes sobre pagamentos realizados aos segurados empregados a título de PLR e outras parcelas consideradas remuneratórias pela Fiscalização.

Tal crédito foi constituído por meio de Auto de Infração que contém o Debcad 37.299.483-0 (fls. 2 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário no valor de R\$ 2.004.420,29 em valores consolidados em novembro de 2010.

A ciência pessoal do Auto de Infração, que contém o lançamento referente às contribuições devidas no período de janeiro de 2007 a novembro de 2008, ocorreu em 25 de novembro de 2010, conforme se verifica às folhas 02.

Em 27 de dezembro de 2010, foi apresentada a impugnação ao lançamento (fls.78). Porém houve recolhimento, no prazo para apresentação da impugnação, de valores relativos à rubrica 'gratificação eventual'.

Em 14 de maio de 2013, a 10ª Turma da DRJ Rio de Janeiro I, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão 12-55.835 (fls. 736), de forma unânime, julgou parcialmente procedente a defesa administrativa apresentada e tal decisão restou assim ementada:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007, 01/08/2007 a 31/10/2007, 01/02/2008 a 31/03/2008, 01/06/2008 a 31/12/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

As parcelas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa em desacordo com a lei 10.101/2000 integram o salário-de-contribuição, para fins de incidência de contribuição previdenciária, na inteligência do art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei nº 8.212/91.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Integram a remuneração para fins de incidência de contribuições sociais as rubricas não expressamente desvinculadas por lei do salário-de-contribuição.

Impugnação Improcedente"

Tal decisão tem o seguinte relatório que, por sua clareza e precisão, reproduzo (fls. 738):

"Trata-se de crédito lançado pela fiscalização (AI DEBCAD 37.299.483-0, consolidado em 05/11/2010), no valor de R\$ 1.290.071,78; acrescidos de juros e multa de mora, contra a empresa acima identificada que, de acordo com o Relatório Fiscal (fls. 50/72), refere-se às contribuições devidas pelo sujeito passivo ao Salário-Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE, no período de 01/2007 a 03/2007, 08/2007 a 10/2007, 02/2008, 03/2008, 06/2008 a 13/2008.

2. Segundo o relatório fiscal, o débito levantado nesta autuação decorre de pagamento de participações nos lucros ou resultados em desconformidade com a legislação e, do pagamento de outras parcelas remuneratórias não integradas à base de cálculo das contribuições previdenciárias (Prêmio Melhor Estagiário e Gratificação Eventual).

DA IMPUGNAÇÃO

3. Inconformada com o lançamento, a interessada manifestou-se às fls. 78/127, arguindo a tempestividade e alegando em síntese que:

3.1. no que se refere às infrações relacionadas à rubrica "Gratificação Eventual", a impugnante reconhece a procedência do lançamento, razão pela qual efetuou o pagamento dos correspondentes débitos, encontrando-se extintos, nos termos do art. 156, I, do CTN, os créditos tributários correspondentes;

3.2. os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados ocorreram em estrita observância ao art. 7º, XI, da CF e a todos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000;

3.3. conforme entendimento do STJ, os valores distribuídos a título de PLR, não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, não sendo necessária a análise de preenchimento de todos os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000;

3.4. os planos de PLR, negociados no âmbito da Impugnante efetivamente cumpriram com todos os requisitos da Lei 10.101/2000;

3.5. quanto ao primeiro fundamento utilizado pela fiscalização para a autuação (falta de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras

adjetivas – art. 2º, § 1º, da Lei 10.101/2000), tem-se que da leitura do plano de PLR da impugnante – doc. 06, resta demonstrado que tal exigência foi atendida;

3.6. no tocante aos critérios substantivos, o plano de PLR é absolutamente claro ao determinar que a participação dos empregados nos lucros e resultados dependeria de dois fatores: lucro líquido no período ou, o alcance das metas estabelecidas para referido período – Cláusula 5º, alínea “a”, e a distribuição de lucros e resultados de acordo com o desempenho individual de cada trabalhador, apurado de acordo com o Programa de Avaliação– Cláusula 5ª, alínea “b” – docs. 10, 11, 12 e 13);

3.7. de acordo com o Plano (Cláusula 5ª, §§ 2º e 3º), as metas a serem alcançadas, os critérios de avaliação de desempenho e a forma de cálculo do valor tocante a cada trabalhador a título de PLR estão descritos no Anexo I ao Plano (Estrutura do Programa de PLR – doc. 07);

3.8. a Estrutura do Programa de PLR descreve pormenorizadamente o processo de avaliação de desempenho, sob o sistema 360º (Avaliação Vertical, Avaliação da Área e Avaliação Lateral);

3.9. o referido documento prevê quais os fatores preponderantes e as metas a serem alcançadas, utilizadas como medida no processo de avaliação para determinação do valor a ser pago de PLR, quais sejam: eficácia, melhoria da empresa, informação/análise/negócio, relacionamento e imagem da empresa, precaução, custos, formação de equipes (para líderes), índice de clientes, contribuição ao quadro, comprometimento organizacional, alinhamento com valores da empresa, dedicação, entendimento do negócio, iniciativa, liderança, preparo e autoaprimoramento, automotivação, estabilidade emocional, orientação empresarial, disponibilidade e trabalho em equipe;

3.10. cada um dos fatores de avaliação recebe uma nota e a média das notas atribuídas por cada avaliador a cada um dos quesitos de avaliação, ponderadas de acordo com os pesos referentes ao grau de senioridade, representa a nota final do empregado;

3.11. o Plano de PLR é ainda cristalino no tocante à forma de cálculo da participação que toca a cada trabalhador, concluído o processo de ponderação de notas, o resultado é multiplicado por R\$ 1.000,00, chegando-se ao valor individual de PLR;

3.12. os valores creditados em favor dos empregados no período objeto da autuação foram calculados em estreita observância aos parâmetros traçados naquele instrumento, o que se extrai do simples cotejo entre os resultados das avaliações de desempenho dos empregados e os valores que lhes foram pagos (docs. 10, 11, 12 e 13);

3.13. os trabalhadores da impugnante sabem com antecedência o que precisam fazer para receberem a PLR: contribuir para o resultado financeiro positivo da empresa e esmerar-se nas tarefas diárias para alcançarem as metas setoriais negociadas

para cada exercício, para assim ter um bom desempenho no processo de avaliação;

3.14. quanto aos critérios adjetivos, a cláusula 4ª estabelece quais trabalhadores são elegíveis a participar do programa de PLR;

3.15. também restou claro que os valores seriam pagos em duas oportunidades, com periodicidade semestral;

3.16. os empregados tiveram ciência dos Programas de Avaliação e a distribuição operada foi feita com absoluta observância do atingimento das metas negociadas junto aos trabalhadores;

3.17. quanto à efetiva negociação com a coletividade dos empregados, tem-se que a empresa optou por fazê-la sob a modalidade de comissão composta por representantes do empregador e dos empregados;

3.18. a impugnante circulou, em 08/03/2004, o comunicado (doc. 09), convocando os trabalhadores interessados a se inscreverem para fazerem parte da referida comissão, entretanto apenas o Sr. Fabio Pereira Nunes se candidatou, pelo que este foi o único empregado a compor a comissão;

3.19. os termos do Plano de PLR foram negociados e aprovados no âmbito da comissão e a assinatura do referido representante dos empregados demonstra que o mesmo foi objeto de negociação e elaboração de maneira paritária;

3.20. quisesse a fiscalização demonstrar a inexistência de negociação, deveria ter trazido alguma prova de coação sobre este representante dos empregados para forçá-lo a assiná-lo; entretanto, ciente da fragilidade de seu argumento, deixou de provar esta insinuação;

3.21. além da comissão regularmente eleita ter negociado o Plano de PLR, este foi aprovado pela integralidade de empregados, que à época trabalhavam na impugnante, aprovação esta manifestada por meio da assinatura da Lista de Concordância ao PLR firmado em 2004 (doc. 08);

3.22. o Comitê ainda fez reuniões com o objetivo de tratar do processo de avaliação de empregados adjacente ao Plano de PLR;

3.23. não há qualquer espaço para se levantar suspeita acerca da efetiva atuação dos empregados na negociação da participação nos lucros ou resultados da empresa;

3.24. as distribuições de PLR feitas aos empregados demitidos foram transitadas nos Termos de Rescisão apresentados à fiscalização por meio de resposta ao TIF nº 3, de 06/10/2010;

3.25. a questão dos aportes em contas de PGBL não guardam relação com o Programa de PLR existente na impugnante, sendo

certo que os valores creditados a cada um dos beneficiários não se confundem com as importâncias recebidas a título de PLR;

3.26. embora as Atas de Reunião do Comitê Executivo prevejam tal faculdade, nenhum dos trabalhadores da impugnante manifestou interesse em receber parte de seu PLR por meio de aporte em previdência privada;

3.27. tendo em vista que os créditos em PGBL não se confundem com o PLR distribuído aos empregados da impugnante, falece o argumento utilizado pela fiscalização para autuá-la neste particular;

3.28. quanto à alegada ausência de representação sindical na negociação dos Planos, tem-se que o programa de PLR contou com a participação do Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Rio de Janeiro, o qual, manifestando sua concordância e ciência com os termos negociados, após seu carimbo ao documento em questão;

3.29. tal carimbo faz prova não só da participação do sindicato no processo negocial do Plano de PLR, mas também do arquivamento de tal documento em seus quadros;

3.30. a resposta do sindicato utilizada como fundamento para autuação não demonstra que esta entidade foi alijada da negociação do plano de PLR firmado em 2004 e o fato de o referido plano encontrar-se nela arquivado e por ela carimbado representa evidência não só da integral concordância do sindicato com seus termos, mas também da sua participação na negociação do seu conteúdo;

3.31. ainda que assim não fosse, a presença do sindicato torna-se prescindível quando, como no presente caso, todos os trabalhadores concordam com as regras do plano de PLR;

3.32. exigir-se a intermediação sindical seria privilegiar uma inútil prevalência da forma sobre o conteúdo;

3.33. quanto à afirmação da fiscalização de que se utilizou o PLR como meio de complementar a remuneração dos empregados, tem-se que não cabe à autoridade pública mensurar a legalidade do plano a partir do valor distribuído a cada empregado a título de participação nos lucros, desde que obedecidas as regras estipuladas na Lei nº 10.101/2000, na negociação do Plano de PLR e se os valores distribuídos tiverem sido apurados em conformidade com as regras desse mesmo plano;

3.34. quanto aos aportes em plano de previdência privada complementar (“PGBL”), os mesmos não possuem natureza salarial, e o referido plano estava disponível à totalidade dos empregados e dirigentes da Impugnante, em atendimento ao art. 28, parágrafo 9º, alínea “p”, da Lei 8.212/1991, não exigindo a lei que todos efetivamente participem;

3.35. no momento das reuniões para apresentação dos planos, ocorridas no ano de 2007, não houve assinatura de lista de presenças, nem termo de declaração de opção ao plano,

simplesmente porque a impugnante achou desnecessário, valendo-se agora das declarações anexas, obtidas de alguns empregados, para comprovação de que todos tinham ciência do plano que lhes era e ainda é disponibilizado;

3.36. é evidente que essa parcela do auto de infração deve ser julgada improcedente, uma vez que os aportes feitos em PGBL não integram os salários-de-contribuição dos empregados;

3.37. a verba Prêmio Melhor Estagiário não tem natureza remuneratória, pois não visou retribuir o trabalho de um empregado, mas de um estagiário;

3.38. os prêmios pagos em fevereiro/2007 e em agosto/2007 resultaram da avaliação à qual se submetem os estagiários ao final de cada semestre, conforme demonstram as anexas planilhas de avaliação de estagiários (doc. 19);

3.39. o valor creditado em fevereiro/2007 ocorreu quando ainda vigente a relação de estagiário, não havendo dívidas quanto a sua não inclusão no salário-de-contribuição, conforme previsto no art. 28, § 9º, alínea "i", da Lei nº 8.212/1991;

3.40. o mesmo se diga com relação ao pagamento efetuado em agosto/2007, uma vez que este guarda relação com o contrato de estágio cumprido, e não com o vínculo empregatício estabelecido após seu encerramento;

3.41. ao final requer a improcedência parcial do lançamento, em relação aos valores pagos a título de PLR, PGBL e Prêmio Melhor Estagiário.

DA APENSAÇÃO

4. 4. Consoante Termos de Juntada de Processo (fls. 76), o presente processo foi apensado ao de nº 12448.720532/2010-77.

5. É o relatório."

Cientificado da decisão que contrariou seus interesses em 18 de outubro de 2013 (AR fls. 890), o sujeito passivo apresentou tempestivamente recurso voluntário (fls.781) no qual, na essência, reproduz seus argumentos da impugnação.

Por amor a clareza, necessário ressaltar a existência de reconhecimento de intempestividade na apresentação do apelo, consoante despacho de folhas 789, em face de erro em informação obtida junto aos Correios. Porém, por meio de despacho de folhas 1072 do processo principal (12448.720532/2010-77), foi reconhecida, pela Equipe de Documentação e Expedição SEGEC/EQDEX da Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, I, a tempestividade do recurso interposto e juntada a cópia do Aviso de Recebimento que comprova a data da cientificação da decisão recorrida.

Em 13 de novembro de 2017, por meio de petição de folhas 1138, a Recorrente formalizou desistência, em razão da adesão ao parcelamento da Lei nº 13.496/17, do processo 12448.720532/2010-77, ao qual foi apensado o presente processo. Ressalto que o

termo de desistência é específico, não abrangendo o crédito constituído nos presentes autos, embora seja patente a conexão entre ambos.

O recurso foi distribuído por sorteio eletrônico, em sessão pública, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator

Presentes os requisitos de admissibilidade, passo a apreciar o recurso na ordem de suas alegações.

DA PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS E DO SINDICATO NA INSTITUIÇÃO DO PROGRAMA PLR

Antes de adentrarmos nas alegações recursais, entendo ser mais adequado, no caso concreto, uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como participação nos lucros e resultados.

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

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

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

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

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de*

cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

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

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

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a

forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

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

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

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

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

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

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

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

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados *"quando paga ou creditada de*

acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade**, ou seja impedir a exação, **a exigência constante de seu antecedente lógico** – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida**.

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

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

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao

cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

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

Voltemos ao caso concreto.

Sobre o ponto, são as seguintes, as alegações da Recorrente (fls. 760):

"15. Conforme narrado no tópico anterior, os membros da 10ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I, ao analisarem o Programa de PLR da Recorrente, entenderam que tal programa não teria cumprido os requisitos da Lei nº 10.101/2000, razão pela qual consideraram que os pagamentos realizados pela Recorrente a título de

participação nos lucros e resultados deveriam integrar o salário-de-contribuição.

16. Para sustentar a manutenção do lançamento, o primeiro fundamento utilizado pela turma julgadora diz respeito à suposta ausência de negociação entre a empresa, seus empregados e o Sindicato correspondente, quando da instituição do Programa de PLR, o que feriria o comando previsto no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000. Tal ausência, segundo a decisão combatida, decorreria dos seguintes fatos:

(i) não teria sido comprovado que o funcionário que compôs o Comitê Executivo, para criação do Programa PLR, teria sido indicado pelo sindicato da categoria;

(ii) o texto da lista de concordância daria a entender que o Programa de PLR teria sido imposto pela Recorrente, sem qualquer participação dos seus empregados;

(iii) o carimbo apostado pelo sindicato no documento do Programa de PLR da Recorrente atestaria apenas a ciência do mesmo, mas não a sua efetiva participação.

No que toca ao primeiro item acima, é preciso ressaltar inicialmente que inexistente qualquer dispositivo legal que exija que o representante dos empregados na negociação do Programa de PLR tenha sido indicado pelo sindicato da categoria, conforme dá a entender a decisão combatida.

Da simples leitura do caput do artigo 2º da Lei nº 10.101/10, bem como de seus incisos I e II, é possível perceber que o que se exige para que um Programa de PLR seja considerado válido é a participação tanto dos empregadores quanto dos empregados, não havendo qualquer norma no sentido de que a participação desses últimos somente será considerada regular caso o representante dos empregados nas negociações tenha sido indicado pelo sindicato.

Em outras palavras, basta que haja um representante de cada uma das partes (empregados e empregadores) na negociação para que o comando normativo seja satisfeito. E para que isso aconteça, é desnecessário que o empregado escolhido tenha sido indicado pelo sindicato.

(...)

Ainda no que tange à elaboração do Programa de PLR, a autoridade julgadora afirmou que a aposição de carimbo do sindicato no documento que instituiu o programa apenas comprovaria "a ciência do documento, porém, não traduz sua concordância ou sua participação efetiva nas negociações".

Nada mais ilógico. Primeiro, por ser tratar de mais uma alegação desamparada de qualquer documento que a comprove. Tal alegação, por sinal, assim como todas outras, leva à conclusão de que a todo tempo as autoridades julgadoras buscaram exclusivamente identificar argumentos que pudessem justificar a manutenção do lançamento, chegando a distorcer a

realidade dos fatos e a deixar de apreciar atentamente as inúmeras provas apresentadas pela ora Recorrente.

Dito isso, é bom que se diga que a aposição do carimbo do sindicato faz prova não só da sua participação no processo negocial do Plano de PLR, mas também do arquivamento de tal documento em seus quadros.

Este, inclusive, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

"O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada."
(grifos nossos)

40. Não é demais lembrar que o PLR efetivamente contempla a participação do sindicato profissional na sua confecção, conforme se lê de seu intróito:

"Adota o seguinte PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, o qual, submetido e aprovado pelo Sindicato dos Empregados no Mercado de Capitais do Rio de Janeiro (...)"

Sobre esse pontos, assim se manifestou a autoridade lançadora (fls 52):

"12. Importante, também, transcrever o texto das listas de concordância dos empregados:

*"Eu, abaixo assinado, empregado de Opportunity Gestora de Recursos Ltda., declaro, de livre e espontânea vontade que, **tomando conhecimento dos termos e condições constantes do Programa de Participação nos Lucros criado pelo meu empregador, com os mesmos concordo integralmente e sem ressalvas, e desejando aderir ao mesmo, subscrevo a presente**"*
(grifou-se). Notadamente os Programas não foram objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, cabendo a estes últimos somente a opção de subscrever ou não o Programa criado pelo empregador, o que também contraria o artigo 2o da Lei 10.101.

(...)

Nesse íterim, como os Programas de PLR apresentados apresentavam um carimbo da entidade sindical, mas não havia registro de que um representante indicado pelo sindicato tivesse participado da negociação de elaboração dos mesmos (exigência do art. 2o, I da Lei 10.101) e nem que estes instrumentos estivessem arquivados na entidade sindical (exigência do art. 2o, 2o da Lei 10.101) foi realizado o procedimento fiscal de diligência 07.1.85.00-2010-00138 no sindicato da categoria.

21. O Mandado de Procedimento Fiscal, o Termo de Intimação e as respostas da entidade constam do Documento 10. A seguir

são agrupados os questionamentos do fisco e as respostas dadas pela entidade:

1. O Sindicato tem conhecimento da existência de instrumento(s) resultante(s) de negociação entre o OPPORTUNITY GESTORA DE RECURSOS LTDA (CNPJ: 01.608.570/0001-21) e seus empregados em relação à Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, referente ao pagamento nos anos de 2007 a 2008?

Informamos que não existe em nossos arquivos nenhum Acordo Coletivo relacionado ao pagamento de PLR referente aos anos de 2007 e 2008, decorrente de negociação com a empresa OPPORTUNITY GESTORA DE RECURSOS LTDA, CNPJ 01.608.570/0001-21.

2. O Sindicato participou, conforme exigência legal (Lei no 10.101/2000), da elaboração do(s) referido(s) instrumento(s), enviando ou indicando representantes para integrar as comissões que definiram os termos dos Acordos, conforme prevê o inciso I do art. 2º da Lei 10.101/2000? Em caso afirmativo, demonstrar as respectivas participações mediante apresentação de documentação comprobatória, contemporânea aos fatos.

Este Sindicato não participou de negociação nem firmou Acordo Coletivo com suporte na Lei nº 10.101/2000, válido para os anos e empregados da empresa citada no parágrafo acima.

3. O(s) referido(s) acordo(s) está arquivado neste Sindicato?

Já respondido no parágrafo 1.

4. Apresentar cópias do(s) acordo(s) de PLR realizados pelo OPPORTUNITY GESTORA DE RECURSOS LTDA (CNPJ: 01.608.570/0001-21) e seus empregados, referentes às parcelas pagas nos anos de 2007 e 2008.

Não existe Acordo Coletivo, como informado anteriormente."

Como visto acima, o cumprimento de todos os requisitos da Lei nº 10.101/00 é imprescindível para a higidez do programa de participação nos lucros e resultados e, portanto, necessário para a isenção tributária criada pela mencionada lei.

Não vejo tal aderência nos pontos levantados pelo Fisco.

Não assiste razão ao Fisco quanto ao ponto relativo a ausência de tratativas.

Explico: não foi comprovada, pelo Fisco, tal lacuna, uma vez que mera reprodução da lista de concordância, com interpretação literal de seus termos, não tem o condão de comprovar que não existiram negociações entre a empresa e seus empregados.

As alegações fiscais, sem comprovação e com base em mera interpretação em excerto de documento, são meras ilações.

Porém, ao reverso, há efetiva comprovação da ausência da participação do sindicato nas negociações ensejadoras do acordo de PLR firmando entre a empresa e seus empregados.

A autoridade fiscal diligenciou junto ao sindicato e acostou aos autos (fls. 144 do processo principal, nº12448.720532/2010-77), a declaração da entidade representante dos trabalhadores que assevera a ausência da mesma das negociações sobre o pagamento da PLR e mais, o descumprimento do dever de depositar o termo do ajuste na entidade sindical, como acima reproduzido.

Mister realçar que as alegações da Recorrente de que a existência do carimbo do sindicato supre a alegada ausência não merece prosperar posto que tal carimbo consta no programa ajustado para o ano de 2004 (fls. 195), longínquo dos anos de 2007 e 2008 (fls. 124/126), objeto do lançamento em discussão.

Assim, forçoso reconhecer o descumprimento das normas isentivas, com a consequente atração da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR.

Não obstante o exposto, e recordando - apoiados na lição de Paulo de Barros acima apresentada - que o descumprimento de um dos requisitos da Lei nº 10.101/00 é suficiente para a incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores de PLR pagos, importa ressaltar a inexistência de regras objetivas a serem cumpridas para o atingimento das metas ajustadas para o pagamento da verba denominada PLR.

Vejamos as razões recursais sobre o tema (fls. 773):

"A autoridade julgadora alegou também que a Recorrente teria violado o artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei nº 10.101/00, que prevê que, para que um programa de PLR seja válido, é necessário que ele contenha "regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...)"

A tal conclusão chega a autoridade julgadora a partir da análise da Cláusula 5ª do Programa de PLR da Recorrente, que diz:

"Cláusula 5ª. Condições de forma de distribuição - A participação nos lucros ou resultados da Estipulante condiciona-se aos seguintes parâmetros:

a) ao desempenho da Estipulante, assim entendida a existência de lucro líquido, apurável no balanço. Não havendo lucro, poderá a Estipulante participar os resultados obtidos, de acordo com o atingimento de metas

b) ao desempenho individual dos empregados, a ser apurado com base na sua Auto-avaliação e na Avaliação feita pelo seu superior hierárquico e eventualmente ao atingimento de metas estabelecidas.

Parágrafo único. O programa de Avaliação de Desempenho rege-se por sua normas próprias, conforme o instrumento geral que o institui."

57. De início, a autoridade julgadora parece questionar a possibilidade de o referido programa possibilitar o pagamento

da PLR tanto em função da existência de lucro quanto em função de determinado resultado atingido pela Recorrente, alegando que o Programa PLR da Recorrente garantiria o pagamento de participação nos lucros independentemente da existência de lucro

Tal alegação, contudo, não subsiste nem mesmo a uma análise superficial da referida cláusula e também da própria legislação que regulamenta a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

No que se refere à referida cláusula, ela prevê que a Recorrente poderia pagar a seus empregados uma participação nos lucros ou, inexistindo lucro, uma participação nos resultados obtidos, de acordo com o atingimento de metas estabelecidas.

Essa previsão está exatamente em consonância com o caput do artigo 2º, da Lei nº 10.101/00, que confere total liberdade aos envolvidos nas negociações do Programa de PLR para instituir a participação dos empregados nos lucros, nos resultados ou por uma combinação dos lucros e dos resultados (modelo misto)." (destaquei)

Recordemos a imputação fiscal sobre o ponto em análise (fls. 51):

"É relevante destacar que os Programas são idênticos em conteúdo, inexistindo em ambos tanto regras claras e objetivas para a fixação da participação de cada empregado quanto regras adjetivas de aferição de resultados, em afronta ao §1º do artigo 2º da Lei 10.101. A seguir é transcrita a Cláusula 5ª dos Programas, que trata da distribuição das participações :

"Cláusula 5ª. Condições de forma de distribuição – A participação nos lucros ou resultados da Estipulante condiciona-se aos seguintes acontecimentos e parâmetros:

a) ao desempenho da Estipulante, assim entendida a existência de lucro líquido, apurável no balanço. Não havendo lucro, poderá a Estipulante participar os resultados obtidos, de acordo com o atingimento de metas estabelecidas;

b) ao desempenho individual dos empregados, a ser apurado com base na sua Auto-avaliação e na Avaliação feita pelo seu superior hierárquico e eventualmente ao atingimento de metas estabelecidas.

Parágrafo Único. O Programa de Avaliação de Desempenho rege-se por suas normas próprias, conforme o instrumento geral que o institui." (grifou-se)

Segundo o Fisco, não se observa a existência de regras claras e objetivas a ensejar as metas a serem atingidas pelos trabalhadores para a percepção dos valores da PLR ajustada.

Verifico no Programa, na ata do Comitê Executivo de 07 de março de 2007, o seguinte (fls 683):

Deliberações:

1. Cronograma do processo de avaliação dos funcionários; e
2. Determinação das datas de divulgação e distribuição dos resultados aos funcionários.

O Presidente da reunião apresentou a proposta de cronograma e, após ouvidas todas as opiniões, decidiu o CE adotar as seguintes medidas:

1. O processo de avaliação dos funcionários será iniciado no dia **01.06.2007**. A avaliação contará com a auto-avaliação do funcionário e a avaliação deste por seu chefe e por seus subordinados.

A mera leitura elucida a questão. A avaliação dos funcionários se dará por um processo de autoavaliação e avaliação pelo chefe deste e pelos subordinados do funcionário. Ressalte-se que tal disposição se repete, *'ipsis litteris'*, no programa de 2008.

Critério subjetivo.

Há ofensa ao preceito do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00. O programa de PLR em apreço foi estipulado com base em regras subjetivas o que ofende, na essência, o preceito legal quanto à fixação de direitos da participação **com base em regras claras e objetivas**.

Claro é aquilo que é fácil de apreender ou entender, que se compreende ou se percebe facilmente, que não deixa dúvida, que é óbvio, que é flagrante, segundo acepções do dicionário HOUAISS, em sua versão eletrônica (<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v3-2/html/index.php#2>).

Objetivo é aquilo cujos julgamentos não são influenciados por sentimentos ou opiniões pessoais; é aquilo que esta no campo da experiência sensível, independente do pensamento individual e perceptível por todos os observadores; ainda segundo o mesmo dicionário.

Ora, **não pode o Fisco valorar as metas pactuadas, mas deve sim verificar se são ajustes claros e objetivos**, ou seja, se são de fácil apreensão ou compreensão pelo trabalhadores e se não permitem julgamentos decorrentes de opinião pessoal daquele que vai verificar o cumprimento da meta.

Nesse sentido, assiste razão à autoridade lançadora.

Diante de todo o exposto, e repetindo que os vícios acima apontados são suficientes para incidência tributária em discussão, o que torna despicienda a análise dos demais pontos recursais, nego provimento ao recurso nessa parte.

DOS APORTES REALIZADOS PELA RECORRENTE EM PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA COMPLEMENTAR ("PGBL")

Alega a Recorrente (fls. 780):

"A decisão recorrida entendeu que aos aportes feitos em planos de previdência privada deveria ser dado o mesmo tratamento

fiscal que se deu aos pagamentos realizados a título de PLR, já que tais aportes "foram escriturados em contas contábeis de Participação nos Lucros e Resultados (item 24 do relatório fiscal - fls. 56/57) e como tais também reconhecidas na D IPJ (item 41 do Relatório Fiscal e doe. 15) "

Contudo, conforme informado na impugnação apresentada, os aportes realizados nas contas de previdência privada de certos trabalhadores da Recorrente em nada se confundiram com a distribuição de lucros ou resultados.

É imperioso destacar inicialmente que, embora as Atas de Reunião do Comitê Executivo (doe. 14, da Impugnação) prevejam a faculdade de o PLR ser pago por meio de crédito em conta de previdência privada, nenhum dos trabalhadores da Recorrente manifestou interesse em receber parte de seu PLR por este meio. Dessa simples constatação evidencia-se, mais uma vez, as deficiências da decisão combatida que, sem se importar em investigar a realidade dos fatos, tomou como verdade todas as alegações contidas no relatório elaborado pela fiscalização.

O fato de alguns aportes em PGBL terem sido eventualmente contabilizados de maneira equivocada em conta contábil de PLR não desvirtua, contudo, o fato de se tratar de pagamentos de natureza absolutamente distinta, o que deve ser considerado, sob pena de ofensa ao princípio da verdade material.

Inclusive, em observância ao referido princípio, a Recorrente apresentou o Plano Gerador de Benefício Livre (doe. 15, da Impugnação) firmado com o ícatu Hartford Seguros S/A, demonstrado a efetiva existência de um Plano de Previdência Privada Complementar que abrangia a todos os seus funcionários.

Assim é que, os aportes por ela realizados em tal Previdência guardavam relação com o referido Plano, não tendo qualquer vinculação com o Programa de PLR por ela instituído.

E, em se tratando de pagamentos efetuados a título de PGBL, como se sabe, não há incidência de contribuição previdenciária, quer porque não possuem natureza remuneratória, quer por expressa exclusão prevista no artigo 28, parágrafo 9º, alínea p, da Lei nº 8.212/91, que diz:

(...)"

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão de piso (fls. 745):

22. No que tange aos aportes em contas de PGBL, embora o impugnante alegue que tais valores não guardam relação com o Programa de PLR, mas sim com Planos de Previdência Privada, sem incidência, portanto de contribuição previdenciária, verifica-se que além de todas as Atas de Reunião do Comitê Executivo destacarem a possibilidade do empregado receber o PLR por meio de aporte em sua conta de previdência privada (doc. 07), tais pagamentos foram escriturados em contas contábeis de Participação nos Lucros e Resultados (item 24 do Relatório Fiscal – fls. 56/57) e como tais também reconhecidos

na DIPJ (item 41 do Relatório Fiscal e doc. 15), pelo que diante da consideração de todos os valores pagos a título de PLR como remuneratórios, há de se manter também os valores pagos de PLR por meio de aportes em planos de PGBL."

O ponto fundante do dissenso da Recorrente é sobre a escrituração dos valores pagos a título de previdência complementar que, segundo ela, foram incorretamente escriturados, posto que - embora previsto nos programas de PLR a possibilidade de percepção de tais valores em plano de previdência complementar - nenhum funcionário fez tal opção.

Não se pode aceitar os argumentos da Recorrente. Suas alegações carecem de comprovação. Ao reverso, a imputação fiscal se encontra fundada em provas, provas essas obtidas nos documentos elaborados pela própria recorrente e mais, documentos distintos, como a escrituração contábil e a DIPJ apresentadas (fls. 196).

Cediço que a escrituração contábil faz prova contra o contribuinte, consoante as disposições do artigo 226 do Código Civil.

Diante do exposto, restando comprovado o direito de crédito do Fisco em razão dos pagamentos realizados à título de PLR (valores estes passíveis de incidência, como visto alhures), embora depositados em contas de previdência privada, e ausente a comprovação de fatos impeditivos, extintivos ou modificativos de tal direito, pelo Contribuinte, forçoso negar provimento ao voluntário nesta parte.

PRÊMIO MELHOR ESTAGIÁRIO

Sobre este ponto, assim se insurge o Recorrente (fls. 782):

De acordo com a decisão recorrida, o pagamento efetuado na competência de 08/2007 a título de "Prêmio Melhor Estagiário", deveria compor a base de cálculo do salário-de-contribuição, tendo em vista que, nessa época, já existia vínculo empregatício entre o estagiário contemplado com o prêmio e a Recorrente.

88. Além do que, a Recorrente não teria apresentado as regras que nortearam o pagamento e a periodicidade com o qual era recebido, para comprovar que se tratou de pagamento efetuado após a existência do vínculo empregatício, mas relacionado a período anterior de estágio.

Acerca de tais argumentos, inicialmente, a Recorrente confirma, mais uma vez, que, apesar de o pagamento ter sido efetuado quando já existia vínculo empregatício com o até então estagiário, referir-se-ia ao contrato de estágio cumprido e existente em período imediatamente anterior. Nesse sentido, a Recorrente, em sua impugnação, apresentou documentação de avaliação que demonstra o período avaliado 2007.1, justificando o pagamento realizado na competência de 08/2007, àquele beneficiário do Prêmio Melhor Estagiário (doe. 19, da Impugnação).

A despeito disso, para que não reste qualquer dúvida de que o pagamento efetuado na competência 08/2007 refere-se ao Prêmio Melhor Estagiário do período de 2007.1, quando o beneficiário do prêmio ainda possuída vínculo de estágio, a Recorrente apresenta documento descritivo das regras que regiam o pagamento do "Prêmio Melhor Estagiário"(doc.01). Nesse documento, é possível verificar que os estagiários eram avaliados em um período semestral, fazendo jus ao recebimento do prêmio aquele que obtivesse a melhor avaliação, o qual seria pago em até 90 dias após o encerramento do respectivo período base, de acordo com a avaliação de desempenho, que ocorria nos meses de fevereiro e agosto.

Assim, é evidente que o pagamento de tal prêmio na competência de 08/2007 era decorrente de uma relação de estágio jamais impugnada pela autoridade fiscal, não podendo servir de base para exigência das contribuições previdenciárias, nos termos da alínea 'i', do parágrafo 9, do artigo 28, da Lei 8.212/91, devendo, por tal razão, ser reformada essa parte da decisão que assim não entendeu"

Observo às folhas 786, juntada, pela Recorrente, do Programa Prêmio Melhor Estagiário, que contém tais disposições:

2.3 Da Avaliação e Periodicidade

Após 6 meses, cada estagiário é avaliado por seu respectivo chefe e pelo Coordenador do Programa, com o objetivo de observar seu desempenho no período (o que poderá acarretar na renovação ou não de seu contrato) e poderá ser transferido para outra área. O rodízio é incentivado com o intuito de desenvolver suas aptidões em várias áreas do Opportunity, contribuindo para uma formação e visão empresarial completa.

Após a avaliação semestral, haverá a indicação do melhor estagiário. O ganhador receberá um prêmio individual em espécie.

2.4 Do Pagamento

O pagamento do melhor prêmio estagiário será realizado em folha de pagamento no prazo de até 90 (noventa) dias após o encerramento do respectivo período base, de acordo com a avaliação de desempenho (nos meses de Fevereiro e Agosto).

Patente que tal premiação visa incentivar o empenho do estagiário no cumprimento de suas obrigações decorrentes do contrato de estágio, que como sabido, não é contrato de trabalho e sim, contrato de aprendizado profissional, consoante as disposições da Lei nº 11.788, de 2008.

Nesse sentido, não há que se falar que a remuneração do estagiário integre o salário de contribuição.

Verifico ainda que o valor do prêmio tem previsão de pagamento postergada da avaliação de desempenho, esta sim determinante para a percepção do valor.

Nesse sentido, tendo sido o valor pago em agosto de 2007, primeiro mês da contratação do profissional, não há que se valor em valor pago para segurado empregado.

Recurso provido nesta parte.

Por fim, o recurso, ainda que timidamente, **pugna pela não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.**

Aqui, também não assiste razão ao Recorrente. Tal tema é pacífico no colegiado.

Cediço que a multa de ofício integra o crédito tributário, consoante as disposições do artigo 139 do CTN.

A incidência dos juros nos créditos tributários inadimplidos decorre de Lei. Não obstante, tal tema se encontra devidamente pacificado no âmbito deste colegiado.

Tanto assim o é que a Súmula CARF nº 4, expressamente dispõe:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Corroborando tais entendimentos, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no voto condutor do Acórdão 9202-002-003.765, de 16/02/16, explicitou:

"Ao contrário do que entende o recorrente, a aplicação de juros sobre multa de ofício é devida, na medida em que a penalidade compõe o crédito apurado. De acordo com o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN é autorizada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Fazendo parte do crédito juntamente com o tributo, devem ser aplicados à multa os mesmos procedimentos e critérios de cobrança."

Nesse sentido, já se manifestou esta Câmara, em outras oportunidades, como no processo 10.768.010559/200119, Acórdão 920201.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE

IRRF

Ano calendário:1997

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a

multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Recurso Especial Negado.

A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.

A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”

Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo.

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se in verbis:

"Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento."

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõe o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifique-se a sua aplicação sobre a multa."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)

"TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.

Inteligência do artigo 43 da Lei 9.430/96 c/c art. 113, § 3, do CTN

2. Improvida a apelação."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).

Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Conforme descrito acima, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário. Esse entendimento encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806 e Acórdão nº 920201.991.

Destaca-se ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990PR; REsp 834.681MG)."

Recurso negado nessa parte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por dar provimento parcial ao recurso para determinar a exclusão, da base de cálculo do lançamento, dos valores pagos a título de 'prêmio melhor estagiário'.

(assinado digitalmente)

Relator Carlos Henrique de Oliveira