



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13896.720285/2013-36
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-005.313 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de agosto de 2019
Recorrente CP PROMOTORA DE VENDAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

MULTA DE OFÍCIO. RETROATIVIDADE BENIGNA. SUMULA CARF Nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício, referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 2201-005.313 - 2ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 13896.720285/2013-36

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 14-49.284, exarado pela 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, fl. 4789 a 4841, que analisou a impugnação apresentada contra Auto de Infração referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social.

Por sua precisão e clareza, valho-me do relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

Relatório

Trata-se de Autos de Infração relativos a constituição de créditos tributários consistentes em contribuições da empresa à Seguridade Social, ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – GILRAT, constantes do Auto de Infração DEBCAD nº 37.372.177-3, bem assim, contribuições devidas aos Terceiros (FNDE Salário-educação, SENAI, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE), constantes do Auto de Infração DEBCAD nº 37.372.178-1, as quais incidem sobre valores pagos aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR, no período compreendido pelas competências 02/2008 a 12/2008.

A fiscalização sustenta que o contribuinte apresentou os processos trabalhistas em arquivos digitais, cujo CD foi devidamente autenticado pelo Sistema de Validação de Arquivos - SVA, código 939e75b6-76b96a6a-58e8d9b2-24015faf. Os arquivos apresentaram reclamações trabalhistas em âmbito nacional, e nelas constatou-se que a remuneração dos seus empregados é composta de uma parte fixa (com base no salário contratual e piso da categoria) e uma parte variável (comissões), calculada com base na produtividade individual dos empregados, e paga sob a denominação de "Participação nos Lucros ou Resultados - PLR".

Aduz ter procedido à análise, por amostragem, dos processos trabalhistas nos quais verificou-se que a decisão prolatada pelo juízo considerou o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados como pagamento de comissão ao empregado, integrando o seu salário, nele incidindo todos os encargos trabalhistas.

Ainda, sustenta que em relação às reclamações trabalhistas examinadas, nas informações prestadas pelos reclamantes e nas declarações das testemunhas, bem como nas decisões dos juízes trabalhistas, ficou claro que o pagamento da parcela variável, intitulada Participação nos Lucros ou Resultados, foi efetuado, em realidade, através da movimentação de uma conta "empréstimo" aberta junto ao Banco Votorantim S/A, membro integrante do mesmo grupo empresarial de que faz parte o sujeito passivo. Esses empréstimos contraídos pelo empregado seriam liquidados por ocasião do pagamento da 'PLR', o qual ocorre nos meses de fevereiro e agosto de cada ano.

As considerações da fiscalização se referem aos seguintes processos trabalhistas:

a) processo nº 0122900-71.2009.5.01.0048 - 48ª Vara do Trabalho do Rio de Janeiro - Reclamadas: CP Promotora de Vendas Ltda e Banco Votorantim.

b) processo nº 04278-2006-004-12-00-0 - 1ª Vara do Trabalho de Joinville/SC - Reclamadas: CP Promotora de Vendas Ltda e BV Financeira S.A. Crédito Financiamento e Investimento.

c) processo nº 01230-2010-104-03-00-3 - 4ª Vara do Trabalho de Uberlândia – MG - Reclamadas: CP Promotora de Vendas e Banco Votorantim.

d) acórdão nº 01586.2007.007.23.00-3 TRT - 2 SP - Reclamadas: BV Financeira S/A e como segunda reclamada CP Promotora de Vendas Ltda.

Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR

A fiscalização apresenta as seguintes considerações sobre os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR:

1) A empresa realizou nos anos de 2008 e 2009, nos meses de fevereiro e agosto, pagamentos aos seus empregados, separados do salário mensal, a título de PLR - Participação nos Lucros ou Resultados, utilizando folha de pagamento específica para PLR. Os valores a serem pagos a título de PLR são apurados com base na produtividade/desempenho dos empregados (qualitativa e quantitativa). A produtividade dos empregados é acompanhada individualmente por meio de um sistema informatizado que faz parte do processo de elaboração da folha de pagamento do Grupo Empresarial Votorantim. A folha de pagamento, bem como as atividades de gerenciamento dos recursos humanos das empresas que pertencem ao grupo Votorantim são centralizadas no Departamento de Recursos Humanos do referido grupo.

2) A empresa possui como forma de remunerar seus empregados o pagamento mensal com base no salário contratual e pagamentos nos meses de fevereiro e agosto de cada ano, remuneração denominada Participação nos Lucros ou Resultados - PLR. Esse pagamento é calculado com base no controle e avaliação da produtividade de cada empregado.

3) Nos documentos e nos esclarecimentos prestados, a empresa declarou que a CP Promotora de Vendas S/A, visando incentivar seus empregados, optou em eleger/criar uma comissão de empregados para conduzir as negociações do Plano de PLR com a participação do Sindicato que representa a categoria. Analisando os documentos apresentados, bem como as informações e os esclarecimentos prestados, concluiu-se que os pagamentos realizados a título de PLR, nos anos de 2008 e 2009, não estão de acordo com os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000. O procedimento adotado pela empresa nada mais é do que remunerar os seus empregados em face de seu desempenho/produtividade, não atendendo aos requisitos previstos na referida lei.

4) De acordo com os documentos apresentados, no que respeita ao pagamento da PLR, verificou-se, com base no Termo de PLR, que o mesmo foi elaborado pelo Departamento de Recursos Humanos do Grupo Votorantim, da qual a empresa faz parte. Tal documento vincula o pagamento da PLR à produtividade (resultado quantitativo e qualitativo) do empregado que tem sua meta estabelecida e avaliada de acordo com a produção individual relacionada com o seu salário contratual. Não existe uma meta para a empresa, e sim para o empregado. Transcreve as cláusulas contidas nos Termos de PLR que serviram de base para o pagamento nos anos de 2008 e 2009 e que deixa claro essa vinculação.

5) Conforme termos e anexos examinados, o empregado é avaliado de acordo com a sua produtividade que é medida por seu desempenho individual e, portanto, o valor a ser pago a título de PLR está diretamente vinculado à sua produção e ao seu salário contratual. Assim, entendeu-se tratar-se de remuneração variável paga de acordo com sua produtividade. Este procedimento também pode ser comprovado examinando a cláusula do acordo que prevê o cálculo da apuração da "quantidade de contratos".

6) Os Termos da PLR não estabelecem uma meta para a empresa, conforme previsto na Lei nº 10.101/2000, artigo 2º, § 1º, incisos I e II, e sim para o empregado,

que é avaliado de acordo com a sua produção e desempenho. O desempenho de cada empregado determina o valor a ser pago de acordo com um critério previsto pela empresa e calculado por um programa do sistema administrativo da folha de pagamento que abrange todos os estabelecimentos da empresa. Esse sistema está integrado com o processamento da folha de pagamento das empresas do grupo. Trata-se de um sistema para gerenciar diariamente as atividades dos seus empregados e que serviu para a elaboração da folha de pagamento, bem como para o pagamento da remuneração variável que a empresa alega ser "participação nos lucros ou resultados da empresa". Entendeu-se que se trata de uma forma de remunerar o trabalho de seus empregados de acordo com a sua produção, o que consiste no pagamento de verdadeira "comissão".

7) Analisando o Termo para Pagamento da PLR e demais documentos que foram apresentados pela empresa, concluiu-se que o Plano para Pagamento da PLR não foi discutido ou estabelecido pela comissão de negociação, conforme está previsto na Lei nº 10.101/2000, mas foi elaborado pela própria empresa e faz parte da política de remuneração dos empregados, sendo apresentado aos representantes da comissão da PLR que ratificam o Termo apresentado.

8) Nos Termos de PLR e nas Atas das reuniões para negociação da PLR (referentes aos pagamentos efetuados nos anos de 2008 e 2009), comprovou-se que não houve participação do representante do sindicato da categoria dos empregados nas negociações para se estabelecer o pagamento da PLR, o que ocorreu foi apenas remessa ao sindicato dos referidos Termos da PLR para registro na entidade sindical escolhida. Transcreve trechos de atas de reunião.

9) O Termo de Participação nos Lucros ou Resultados com validade para o 1º semestre de 2009 foi assinado em 15/12/2008 e o representante do sindicato assinou somente em 21/08/2009. O termo referente ao 2º semestre de 2009 foi assinado pelos membros da comissão e representantes da empresa em 27/08/2009 e pelo representante do sindicato em 10/09/2009.

10) Os estabelecimentos da fiscalizada pertencem à base territorial de sindicatos de empregados das diversas regiões em que estão localizados. No entanto, a empresa informou que a entidade Sindical escolhida para negociação da PLR foi o Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo, localizado na Praça da Liberdade, 130, 7º andar, São Paulo/SP. Verificou-se que o endereço da matriz da empresa, por ocasião da celebração do Termo de PLR de 2008, era a cidade de São Caetano do Sul, cuja base territorial pertence ao sindicato de Santo André/SP, embora o sindicato dessa região não tenha sido sequer mencionado.

11) O Acordo para Pagamento da PLR foi elaborado pela empresa e faz parte da remuneração variável dos empregados. A fiscalizada utiliza uma forma para remunerar seus empregados através de uma avaliação de desempenho individual, que foi denominado PLR, sendo preparada pelo departamento de Recursos Humanos do Grupo Votorantim ao qual a CP Promotora de Vendas pertence. Não houve objetivamente a participação dos empregados para elaboração do Acordo para Participação nos Lucros ou Resultados nem a participação dos representantes dos sindicatos da região de cada filial. O representante do sindicato escolhido não participou das negociações nem compareceu às reuniões. Conforme declarado pela própria empresa, o representante do sindicato não participou de nenhuma das reuniões da comissão para elaboração da PLR embora, tenha sido convidado por telefone.

12) Ainda que todas as formalidades estabelecidas pela Lei nº 10.101/2000 tivessem sido obedecidas, o Acordo para Pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados da empresa celebrado com o Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo só teria validade para os empregados do estabelecimento localizados na base territorial desse sindicato.

13) Em 2007 e 2008 a sede da empresa estava localizada na Rua Amazonas, 439, Centro, São Caetano do Sul/SP e na consulta à GFIP da matriz, CNPJ 06.864.377/0001-75, na competência 12/2007, foi constatado que naquele estabelecimento existia a quantidade de 1.022 empregados num total de aproximadamente 1.400 empregados, portanto a maioria dos empregados não pertencia a base territorial do Sindicato dos Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo, com sua sede na cidade de São Paulo, escolhido para participar das negociações para pagamento da PLR.

14) Assim, conclui que não foi a comissão de empregados que elaborou o plano para pagamento da "PLR" para os anos de 2008 e 2009, nem houve a participação do representante do sindicato.

15) A própria empresa afirmou que os membros da comissão foram por ela indicados e, portanto, não houve escolha dos integrantes pelos empregados. Também não houve participação efetiva do representante do sindicato na elaboração/negociação do Termo de Acordo para pagamento da PLR. O Sindicato dos Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo, localizado na cidade de São Paulo foi apenas cientificado, *a posteriori*, dos Termos que eram enviados para análise e considerações do sindicato conforme consta nas atas das assembleias.

16) Nos processos trabalhistas examinados constatou-se que a empresa oferece aos seus empregados uma linha de crédito através de uma conta garantida aberta no Banco Votorantim, que faz parte do grupo. A garantia para a tal "linha de crédito" é o pagamento, nos meses de fevereiro e agosto de cada ano, de um valor sob o título de PLR, cujo cálculo é feito tomando-se como base o desempenho individual dos empregados.

17) A partir dos documentos apresentados, dos processos trabalhistas examinados e dos esclarecimentos prestados, concluiu-se que a empresa remunera seus empregados com base no salário contratual - através de pagamentos mensais em folha de pagamento normal - e também os remunera com uma parcela variável, por meio da abertura e movimentação de uma linha de crédito aberta junto ao Banco Votorantim S/A, com possibilidade de saques mensais, como uma espécie de "empréstimo". Tal movimentação é "garantida" pela previsão do depósito, nos meses de fevereiro e agosto, da parcela variável da remuneração, estabelecida a partir de metas individuais e incorretamente denominada "PLR", em procedimento que visa mascarar a efetiva natureza do pagamento.

18) No exame da contabilidade constatou-se o seguinte:

18.1) A empresa realiza provisões para pagamento de PLR com base nos valores apurados pelo sistema de controle da produtividade dos empregados e que serve como forma de se atribuir a cada empregado qual o valor que será pago semestralmente (nos meses de fevereiro e agosto) a título de PLR.

18.2) O contribuinte foi intimado a apresentar o instrumento de convênio para concessão de uma linha de crédito oferecida pelo Banco Votorantim aos empregados da empresa CP Promotora de Vendas Ltda e, em resposta, afirmou não ter sido localizado o referido instrumento de convênio.

18.3) Nas reclamações trabalhistas, em várias declarações, constou que a empresa comunicava ao Banco Votorantim sobre os valores a serem liberados mensalmente para os empregados com base no seu desempenho individual, ou seja, sua produtividade e disponibilizados na conta de empréstimo que o empregado mantém no Banco Votorantim S/A.

18.4) Na análise da escrituração contábil, constatou-se, na conta 188303000500007 - "ADTO PARTICIP RESULTADOS", lançamentos cujo histórico é "Pgto Adto Quinzenal". A Lei nº 10.101/2000 não permite adiantamentos de PLR e o próprio histórico dos lançamentos evidencia que a remuneração paga a título de PLR na verdade constitui remuneração.

19) Na admissão do empregado é oferecida uma linha de crédito, a título de empréstimo bancário contratada junto ao Banco Votorantim cuja conta é garantida pelo pagamento da PLR. Existe a possibilidade serem efetuados saques mensais que serão cobertos quando do pagamento, nos meses de fevereiro e agosto, da remuneração que a empresa faz a título de PLR.

20) Nas reclamações trabalhistas, em várias declarações dos reclamantes e de testemunhas, encontrou-se afirmações de que a empresa possui um contrato celebrado com o Banco Votorantim S/A no qual essa instituição financeira oferece uma linha de crédito aos empregados da fiscalizada cuja garantia é o pagamento da PLR. Trata-se de uma conta garantida que cada empregado possui dando-lhe direito de efetuar saques mensais, como uma espécie de "cheque especial" sobre os quais incidem encargos bancários, que são liquidados pelo pagamento da PLR.

20) Apresenta planilha na qual se comparou os valores totais da remuneração anual dos empregados informados na DIPJ - Declaração de imposto de Renda da Pessoa Jurídica (Exercícios 2009 e 2010), com o valor total dos pagamentos a título de PLR nos anos calendários de 2008 e 2009:

Ano calendário	Ordenados, salários, comissões, e outras remunerações (DIPJ - Informações Previdenciárias)	Pagto a título de PLR
2008	R\$ 15.388.627,97	R\$ 29.784.268,99
2009	R\$ 18.995.192,06	R\$ 42.330.426,66

Outrossim, houve a lavratura de Auto de Infração relativo à imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento da obrigação acessória consistente na informação, na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, dos fatos geradores constatados no levantamento das obrigações principais, quais sejam, os pagamentos feitos a título de PLR em desacordo com a legislação de regência. (Auto de Infração DEBCAD nº 37.372.176-5).

Irresignado com o lançamento, comparece o sujeito passivo aos autos pelo instrumento de fls. 2.429/2.513, aduzindo, em síntese, que:

1) Aduz a tempestividade do protocolo do instrumento de impugnação, tendo em vista que a impugnante foi efetivamente intimada em 27/02/2013, encerrando-se o prazo de 30 dias em 29/03/2013. Entretanto, nos termos da Portaria nº 03/2013, o Ministério do Planejamento reconheceu que o referido dia 29 de março, sexta-feira, seria feriado nacional. Portanto, considera-se o prazo prorrogado para o primeiro dia

útil subsequente, qual seja o dia 01/04/2013, segunda feira, razão pela qual a presente impugnação é perfeitamente tempestiva.

Dos Fatos

2) A autuação impugnada é totalmente nula por óbvia falta de busca da verdade material e por consequência, carência de legalidade e razoabilidade dos atos da fiscalização. Todos pagamentos efetuados a título de "PLR" foram feitos rigorosamente nos termos do art. 7º da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 10.101/00, razão pela qual tais quantias estão excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias (Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, "j"). A multa de ofício não se sustenta de pleno direito uma vez que carece da devida prova da acusação realizada em tese pela autoridade fiscal. Faltou prova do fato simulado e do fato dissimulado, bem como do evidente intuito doloso.

3) A fiscalização limitou-se a examinar superficialmente os lançamentos fiscais e documentos da impugnante, sem se ater ao fato de que os pagamentos de PLR haviam sido feitos nos termos acordados nos PLR e seus anexos e nos exatos termos exigidos pela legislação competente, razão pela qual não faziam parte da remuneração dos empregados da impugnante, não havendo que se falar, portanto, em incidência das contribuições previdenciárias sobre tais pagamentos. A impugnante apresentou todos os esclarecimentos e documentos que possibilitariam a verificação correta da regularidade dos pagamentos efetuados a título de PLR.

4) Ainda, seria flagrante a impossibilidade da cobrança em razão da inaplicabilidade da multa sobre obrigação acessória. Mostra-se patente o erro de cálculo da multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória. Isto porque, ao invés de utilizar os parâmetros previstos no artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, mais favoráveis ao contribuinte, a fiscalização se utilizou cumulativamente dos critérios estabelecidos nos §§ 4º e 5º do artigo 32 da Lei nº 8.212/91 e no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, o que é vedado.

Do direito

Histórico Legislativo – Imunidade do PLR – Requisitos legais

5) O PLR estabelecido para o período atende plenamente à intenção constitucional que visa incentivar a repartição dos resultados positivos obtidos pelas empresas com os seus empregados, bem como às normas previstas pela legislação que trata da matéria no âmbito infraconstitucional. A Constituição Federal de 1988, tendo por base valores tais como a dignidade da pessoa humana, estabeleceu em seu artigo 7º, XI, o Plano de "Participação nos Lucros e Resultados" — PLR como direito do trabalhador, visando à melhoria de sua condição social. Como forma de incentivo à implementação da participação nos lucros, a Constituição Federal expressamente desvincula tais pagamentos da remuneração e, portanto, das Contribuições Previdenciárias (cria regra de imunidade para o PLR). Mais adiante, a Constituição Federal novamente tratou da matéria em questão no "Livro VIII - Da Ordem Social", no Capítulo IV- Da Ciência e Tecnologia, não sem tomar o cuidado, porém, de repetir a garantia referente à desvinculação de participações em "ganhos econômicos" (artigo 218, § 4º). Assim, a Constituição Federal, desde logo, independentemente da edição de qualquer legislação sobre a matéria, determinou que o pagamento do PLR deveria ser entendido como verba de incentivo, desvinculada da remuneração e, portanto, livre da incidência das Contribuições Previdenciárias (imune, portanto, por garantia Constitucional). Cita julgados judiciais e pronunciamento do antigo Conselho de Contribuintes.

6) Com base na Constituição Federal que determina a imunidade dos valores pagos a título de PLR, nem mesmo seria necessária a existência de acordo de PLR para viabilizar tal pagamento. A Lei nº 10.101/2000, pertinente ao PLR, mantém o ditame constitucional, determinando que o PLR seja feito como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição, desvinculando completamente o PLR da remuneração, deixando expresso que o PLR não integra o salário e sobre os valores pagos a tal título não haverá incidência de qualquer encargo trabalhista, dentre os quais, as contribuições previdenciárias.

7) A Lei nº 10.101/2000 estabelece regras quanto às formas, prazo e direitos descritos no acordo, enfatizando, principalmente que: (i) o acordo de *PLR* deverá ser feito mediante negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão de empregados e empregadores, convenção ou acordo coletivo; (ii) a entidade sindical deve ser membro participante da comissão; (iii) os instrumentos decorrentes das negociações deverão conter regras claras e objetivas, inclusive para a aferição dos resultados; e, (iv) é vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

8) Resta claro que as empresas e os empregados poderão, isto é, têm a faculdade de se utilizar daqueles critérios para a confecção do acordo (e.g. índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) não estando, contudo, obrigados a usar esses mesmos critérios. A norma tão-somente sugere como critérios a serem adotados, dentre outros, a produtividade, a qualidade ou a lucratividade da empresa, e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Não há qualquer proibição, por exemplo, para que as metas de produtividade sejam individuais.

9) Desta forma, se a lei não restringe, não cabe ao intérprete fazê-lo, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade previsto nos artigos 5º, II e 150, I, da Constituição Federal de 1988. Não cabe ao intérprete criar condições para o pagamento de PLR que não constam expressamente da Constituição Federal ou da Lei. Tal interpretação extensiva viola os princípios da reserva legal e da isonomia. Cita julgado do Superior Tribunal de Justiça.

10) O PLR se destaca pela livre negociação (sendo certo, portanto, que os requisitos da lei são meramente exemplificativos e não obrigatórios) e pela natureza dos pagamentos como PLR, não podendo ser desvirtuada em razão do formalismo exagerado do Fisco. Aduz ser este o posicionamento adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Cita julgados administrativos e judiciais.

11) A autuação é improcedente, uma vez que a totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR foi efetivada nos termos da Lei nº 10.101/2000 e da Constituição Federal de 1988, uma vez que o plano de PLR foi aprovado por meio de comissão eleita pelos empregados e a empresa, com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive com mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. O departamento de recursos humanos da empresa elaborou uma proposta de plano de PLR, para análise e deliberação da comissão correspondente, e tal plano, após apreciação, foi aprovado pela comissão.

Da adequação dos pagamentos efetuados a título de PLR às regras estabelecidas pela Lei nº 10.101/00

12) A impugnante cumpriu todos os requisitos da lei:

12.1) a lei exige a negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão, convenção ou acordo coletivo: O plano de "Participação nos Lucros ou Resultados" - PLR foi firmado por meio de *negociação* entre a comissão formada entre representantes da impugnante e de seus empregados, juntamente com o representante do Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo (sindicato competente). A impugnante esclareceu detalhadamente que o procedimento de eleição da comissão ocorreu da seguinte forma: a) 03 empregados foram indicados para o cargo de representantes da coletividade na comissão de negociação de PLR; b) em cada filial, os empregados votaram se aceitavam ou não a indicação dos 3 representantes, por meio de assinatura na lista de votação. Dos 1.146 empregados, 768 ratificaram o nome dos candidatos, concluindo a eleição por 67% de aprovação; c) na sequência, os 03 empregados foram empossados como representantes da coletividade na comissão de negociação de PLR.

12.1.1) A legislação não prevê qualquer formalidade específica para a escolha dos membros da comissão e a impugnante entende que seus procedimentos foram adequados e com base neles foi ratificada a escolha e posse dos empregados membros da comissão. Não há qualquer obrigação imposta pela Lei que obrigue a realização de reunião presencial para a eleição dos representantes. Ademais, para uma empresa com cerca de mil e quatrocentos divididos em quase duzentas filiais não seria razoavelmente viável a realização de uma reunião presencial para a eleição dos representantes dos empregados.

12.1.2) A área de recursos humanos elaborou, por parte do empregador, uma proposta para o programa de PLR, que foi aprovada pelos empregados membros da comissão de empregados e empregador e ratificada pelo sindicato. Todos os membros da comissão mostraram, portanto, sua concordância com o PLR sendo esse o resultado da correspondente negociação.

12.2) a entidade sindical deverá participar/ter ciência da comissão: A efetiva participação e ciência do sindicato resta evidenciada pela ratificação e assinatura do representante sindical ao final do acordo. Após a eleição da comissão de empregados, a empresa entrou em contato com o Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo e o intimou para indicar representante para participar da reunião de negociação de PLR. Há alguns anos, a empresa vinha realizando acordos de PLR com seus empregados mediante a participação do referido sindicato. Por esta razão, já conhecendo as práticas da impugnante, o membro do sindicato informou que não estaria disponível na data avençada, solicitando que lhe fosse enviada a documentação com o resultado das negociações entre a empresa e a comissão para que apresentasse as suas sugestões e comentários. Após a realização da reunião de negociação entre a empresa e a comissão eleita de empregados, a minuta do Acordo de PLR foi devidamente enviada ao setor jurídico do sindicato, o qual expressamente concordou com os termos acordados entre as partes e ratificou a íntegra do Acordo.

12.2.1) A Lei, contudo, permite que os participantes da comissão escolham como se procederá a realização da comissão, ou seja, determinem a forma adotada para essa comissão. Não há, na Lei, qualquer especificação de formalidades. Não exige, a Lei, expressamente, a participação física do sindicato em comissão reunida presencialmente. Muito embora o integrante do sindicato deva ser um membro da comissão, a Lei não estabelece uma forma específica pela qual ele deverá participar e nem proíbe que, sendo membro da comissão, decida, por razões internas próprias, ausentar-se presencialmente para, posteriormente, ratificar suas deliberações. O

sindicato não tem a obrigação de ratificar as deliberações da comissão da qual se ausentou, sendo que sempre teria a prerrogativa de, ao delas discordar, não as ratificar. Nesse caso, a impugnante possivelmente convocaria uma nova comissão de PLR para deliberar sobre a posição do sindicato, em havendo tempo hábil. Não foi o que aconteceu, o sindicato, membro participativo da comissão, oficializou sua concordância com os termos deliberados, ratificando-os integralmente. Tal concordância foi documentadamente formalizada.

12.2.2) O artigo 2º da Lei nº 10.101/00 estabelece dois procedimentos para a negociação de instrumentos de PLR, um alternativo ao outro: I - comissão de empregados e empregadores integrada pelo sindicato, ou; II - acordos ou convenções coletivas. Apenas o acordo ou a convenção coletiva têm suas formalidades determinadas por Lei (cita os artigos 616 e 617 da CLT), de forma que o sindicato somente seria obrigado a participar se o contribuinte escolhesse a convenção coletiva como forma de regulamentar o pagamento da PLR. A Lei autoriza que empregados e empregadores escolham negociar sua PLR por intermédio dessas convenções ou acordos trabalhistas, o que implica dizer que a efetiva presença física do sindicato não é condição necessária, prevista na Lei, para viabilizar o acordo de PLR. Já no caso da comissão de empregados e empregadores, não há qualquer formalidade expressamente prevista na Lei para a sua realização, como já esclarecido, sendo certo aceitar que a comissão dar-se-á na forma que melhor convier às partes e, a espelho do que ocorre no caso das convenções e acordos coletivos, nem sempre o sindicato precisará, necessariamente, estar fisicamente presente. O importante é que o sindicato seja um membro da comissão e que isso fique demonstrado de alguma maneira, como, por exemplo, pela ratificação do sindicato às declarações realizadas, neste caso.

12.2.3) O sindicato não tem uma obrigação legal de comparecer à comissão de empregados e empregadores da qual é membro. Por isso, nem a empresa, nem os empregados e tampouco a autoridade fiscal têm base legal para exigir, necessariamente, a presença física e presencial do sindicato para qualquer comissão.

12.2.4) Sobre a competência do sindicato, o artigo 2º da Lei nº 10.101/00 determina que o acordo de PLR deve ser negociado por meio de (i) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria ou (ii) convenção ou acordo coletivo. No caso concreto, a empresa optou pela primeira forma, negociando um só acordo de PLR por comissão eleita por todos os empregados (de todas as filiais), bem como com a participação do sindicato da respectiva categoria. Nesse caso que a exigência feita pela Lei é para que haja a participação de apenas um representante do sindicato e não de múltiplos representantes. Além disso, a Lei restringe a participação do sindicato da "categoria" e não do sindicato da "categoria" em cada "base territorial". Assim, não há previsão legal para a necessidade da empresa convocar representantes dos sindicatos de todas as bases territoriais nas quais está estabelecida. Uma vez escolhida a opção do inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/00 (comissão escolhida pelas partes), resta claro que a participação do sindicato localizado em São Paulo/SP foi suficiente para cumprir os requisitos da legislação. Cita entendimento do Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial - REsp nº. 865.489).

12.3) dos instrumentos decorrentes das negociações deverão advir de regras claras 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: A impugnante cumpriu as exigências legais: a) os beneficiários do Programa são todos os empregados da empresa ativos e admitidos durante o ano base relativo ao acordo; b) os direitos substantivos decorrentes do PLR são determinados, por

exemplo, com base no cumprimento de metas e objetivos individualizados; c) são definidas regras adjetivas para gozo do benefício, tais como o prazo e periodicidade semestral para o pagamento.

12.3.1) Não há obrigatoriedade legal para que o Acordo de PLR estipule metas globais da empresa, sendo plenamente factível a combinação de metas individuais ou qualquer outro tipo de metas, seja para a empresa como um todo, seja para os empregados. A legislação determina, apenas, que o acordo de PLR contenha regras claras e objetivas com parâmetros e diretrizes para o pagamento deste benefício, nos termos do artigo 2º, II da Lei nº 10.101/00. O Acordo de PLR firmado entre a impugnante e os seus empregados é extremamente detalhista (claro e objetivo) e determina a avaliação do empregado: (i) metas quantitativas, relativas à captação de negócios e quantidade de contratos firmados, e (ii) metas qualitativas, relativas à inadimplência dos financiamentos realizados.

12.3.2) Pactuou-se que a forma desejada para integrar capital e trabalho seria por meio da aferição dos resultados obtidos pela atividade do empregado, sua produtividade - volume de contratos gerados - e qualidade - efetiva concretização dos contratos e pagamento. Tais critérios são claramente aceitos pela legislação. O acordo legalmente firmado entre as partes versa sobre participação exclusivamente relacionada ao resultado da atividade do empregado, independente de eventual lucro final a ser aferido pela empresa ou dos resultados aferidos por seus pares. Citando o artigo 2º da Lei nº 10.101/00 conclui que a participação pode ser tanto nos lucros quanto nos resultados ou em ambas, podendo ser aferidas de forma global ou individual. Cita entendimento de Conselheiro do CARF.

12.3.3) A Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao contrário da autoridade fiscal, tem adotado em diversos casos pontuais o posicionamento de que há a necessidade da estipulação de metas e objetivos individuais para que seja inquestionável a validade do plano de PLR. A fiscalização aduz justamente o oposto no caso concreto.

12.3.4) As Leis nº 10.101/00, 8.212/91, ou a Constituição Federal, não limitam o valor do PLR em relação ao valor salarial. Há, sim, uma Lei que o faz, trata-se da Lei 6.404/76 que, em seu artigo 152 determina o valor máximo global que pode ser pago a título de participação em resultados dos diretores estatutários. Verifica-se que, quando a Lei quis estabelecer um limite, assim o fez, para o caso específico dos diretores estatutários, que não atinge o PLR pactuado para os empregados.

12.3.5) O PLR de cada empregado foi determinado com base em sua produtividade de forma que a ampla variação nos valores recebidos em relação aos salários demonstra que de fato o valor de PLR não se confunde com o salário, pois depende efetivamente do atingimento de metas de resultados, apuradas semestralmente. A lei não proíbe que o valor do PLR seja um valor de múltiplos salariais, apenas determina que o valor do PLR seja determinado por critérios objetivos. A autoridade fiscal, por meio de uma Instrução que vigorou no passado, já normatizou o pagamento de PLR e permitiu o pagamento em valores fixos, em múltiplos salariais. Tal Instrução firmou-se como uma interpretação possível da Lei 8.212/91 e da Constituição Federal. Assim, para o caso dos empregados, o fator mais relevante que distancia o PLR de uma remuneração salarial é o pagamento limitado, em geral, a duas vezes por ano. A verba paga pelo empregador apenas duas vezes por ano não se confunde com verba salarial, conforme expressamente afirma o artigo 3º da Lei 10.101/00.

12.4) é vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, para que os pagamentos efetuados a

título de PLR não sejam considerados parcela remuneratória: A fiscalização, na verdade, selecionou "a dedo" os quatro casos de reclamatória trabalhista, na medida em que ignorou as 37 decisões favoráveis apresentadas pela impugnante ainda em sede de fiscalização. Além dessas decisões, a impugnante localizou outras tantas para corroborar esta defesa. Ainda, dos 4 (quatro) casos citados, em duas oportunidades os empregados não trabalhavam mais para a impugnante no período fiscalizado.

12.4.1) Com relação a dois casos que englobam o período em questão, a fiscalização se limitou a analisar a peça inicial e as decisões proferidas nos referidos casos, não trazendo ao processo as provas ali citadas e nem demonstrado que elas realmente se refeririam ao ano-calendário de 2008 ou 2009. Ainda, não ficou esclarecido como tais provas, inclusive as testemunhais, poderiam demonstrar, para fins tributários, a natureza remuneratória do PLR, ou poderiam comprovar o efetivo envolvimento da impugnante em eventual fato simulado ou o intuito doloso da impugnante.

11.4.2) Das reclamações trabalhistas citadas, a autoridade fiscal reproduz partes das decisões correspondentes que citam supostas provas testemunhais e documentos analisados no processo trabalhista. Tais suportes fáticos ou documentais jamais foram incorporados ao processo administrativo fiscal, inviabilizando à impugnante entender a relação entre tais provas e fatos e a matéria objeto do lançamento fiscal, bem como inviabilizando a contradição de tais suportes fáticos.

12.4.3) Para que a prova do processo administrativo possa ser emprestada de outros processos, deve a fiscalização seguir determinados procedimentos, como obter a íntegra de tais provas, notificar a impugnante de seu conteúdo integral, dando a ela a chance de contraditar as provas. O objeto de discussão do processo trabalhista tem uma validade individual e produz efeitos na esfera do direito do trabalho. Significa dizer que aquele determinado juiz, para aquela situação individual, restou convencido pelo contraditório processual realizado e entendeu que o PLR pago àqueles empregados seria verba salarial. Essa decisão trabalhista terá gerado impactos na rescisão do contrato de trabalho do empregado, sendo essa e unicamente essa a matéria discutida naquele processo, para a qual se vale a decisão.

12.4.4) A decisão daquele juízo não tem validade direta e imediata para fins tributários. A aplicação direta e imediata da decisão trabalhista no âmbito tributário implica em transbordar a competência jurisdicional da decisão e preterir o direito de defesa da impugnante na esfera tributária. Se a prova é formada no curso de um determinado processo, seu poder probatório será baixo ou nenhum, já que carece dos princípios da imediatidade, identidade física do juiz, concentração e oralidade que informam o Direito Processual no tocante à produção de provas. Assim, depoimentos prestados em um processo têm dificuldade de serem utilizados em outros, a não ser como meros indícios. Ainda mais se considerarmos que a prova foi produzida em processo que envolve uma das partes e um terceiro.

12.4.5) Conclui-se, portanto, que a existência dos 2 (dois) processos trabalhistas contrários à empresa consiste em mero indício, incapaz de comprovar o fato alegado pela fiscalização. No máximo, tais processos poderiam ser aceitos para comprovar que o PLR pago àqueles 2 (dois) empregados teria sido salários, para fins de tributação individualizada das contribuições previdenciárias - INSS e outros - sobre esses pagamentos. A mera decisão trabalhista é insuficiente para determinar a tributação, desacompanhada das correspondentes provas documentais.

12.4.6) Traz considerações sobre o item 4.1.16, "a" do Termo de Verificação Fiscal.

12.4.7) Traz considerações sobre o item 4.1.14, “c” do Termo de Verificação Fiscal.

12.4.8) Não há, em qualquer desses processos trabalhistas, a citação de qualquer prova documental que demonstre o efetivo envolvimento da impugnante na liberação de valores mensais aos empregados. O contrato de empréstimo bancário, outrossim, é uma relação contratual bilateral entre o Banco e o empregado e o uso desse empréstimo para obter recursos, mensalmente ou em outra periodicidade, é uma faculdade exclusiva do empregado. Não ficou comprovado qualquer envolvimento da impugnante para orquestrar adiantamentos ou saques mensais de forma consolidada para todos os seus empregados, o envolvimento da impugnante no dia-a-dia de empréstimos bancários junto ao Banco Votorantim, por exemplo, razão pela qual não ficou demonstrada a participação da impugnante em qualquer tipo de ato contrário à Lei ou que pudesse desvirtuar tanto a legalidade e validade tributária dos contratos de empréstimo bancário quanto o pagamento semestral que ela fez do PLR.

13) Os valores concedidos a título de empréstimo não podem ser confundidos com PLR ou com remuneração pois: a) os empréstimos são uma opção do empregado, sendo certo que muitos empregados não adotaram tal prática; b) os empréstimos foram concedidos pelo Banco Votorantim S.A. de forma onerosa, ou seja, mediante juros, custos e pagamento do valor principal ao final do contrato ou quando contratado; c) os empréstimos nem mesmo eram concedidos pelo empregador, ora impugnante; d) diversas ações trabalhistas que já analisaram a matéria reconheceram a natureza estritamente comercial da operação de empréstimo em questão.

14) Se a fiscalização acusa a impugnante de antecipar comissões mensalmente por intermédio de empréstimos bancários, tem que provar o desembolso, ou o envolvimento dela nos desembolsos do Banco Votorantim, tem que comprovar o intuito doloso da impugnante. Mais ainda, a autoridade fiscal tem que individualizar as acusações demonstrando os funcionários beneficiados com o adiantamento apontando seu nome, data e valor. O fato gerador das contribuições previdenciárias, desta sorte, ficaria deslocado para o valor do adiantamento efetuado na data em que foi efetuado, para cada funcionário específico. Não seria possível, para a autoridade fiscal, sob essa alegação, tributar a integralidade do PLR da empresa em bases semestrais.

15) Assim, as alegações efetuadas pela autoridade fiscal, no Termo de Verificação, em relação ao pagamento de comissões salariais como PLR, antecipada por empréstimos bancários simulados, são nulas de pleno direito, porque, (i) não houve a quantificação adequada do fato gerador por nomes dos empregados, datas dos adiantamentos e valores; (ii) a acusação está em flagrante contradição com os termos do lançamento fiscal em si que reconheceu o pagamento semestral do PLR; (iii) as alegações estão completamente desprovidas de provas suficientes e materiais.

Da Conta Garantida

16) A impugnante é empresa prestadora de serviços relacionados à intermediação de negócios financeiros e é parte integrante do Grupo Votorantim. O objeto social do Banco Votorantim prevê a concessão de empréstimos bancários e o Banco tem uma carteira efetiva de empréstimos pessoais. Assim, o Banco Votorantim possuía legítimo interesse econômico e empresarial para oferecer, aos empregados da impugnante, a opção de contratarem empréstimos bancários e oferecer limites de crédito para tanto. Diante da inexistência de qualquer impedimento legal, como política de estímulo aos talentos da organização, a impugnante não viu prejuízo em permitir que as ofertas feitas pelo Banco Votorantim fossem recebidas e utilizadas pelos seus empregados, algo que fizeram ocasionalmente e facultativamente, no exercício seus direitos privados contratuais. Os empregados efetivamente tiveram o

privilegio de trabalhar no Grupo Votorantim e assim se aproximarem do Banco Votorantim e conquistarem um limite de crédito individual, mas os empréstimos sempre consistiram em uma operação bilateral, alheia à impugnante.

17) Essa não é a única oferta de produtos financeiros, disponível para os empregados do Grupo Votorantim. Por exemplo, a BV Financeira S.A. oferece empréstimos consignados aos empregados do grupo (inclusive os da ora impugnante) sob condições contratuais e de juros mais vantajosas, podendo os empregados adquirirem empréstimos com parcelas que representem até 30% do valor do seu salário, sendo que o valor de cada parcela mensal já é automaticamente descontado do seu holerite.

18) Do mesmo modo, o Banco Votorantim SA. oferece aos empregados do grupo a possibilidade da abertura de uma conta corrente, denominada **Conta Garantida** (como de um outro banco comercial qualquer) com a vantagem de já possuir uma linha de crédito pré-aprovada. Todas essas ofertas são oferecidas em contextos unicamente financeiros, com legítimos interesses econômicos dos Bancos e dos empregados. O interesse do empregado de financiar-se e do Banco em conceder o financiamento é alheio ao contrato de trabalho e inclusive alheio a matérias fiscais. Isso demonstra que a oferta de produtos financeiros não tem, em si, um condão de reduzir a carga tributária ou de planejamento tributário.

19) Especificamente quanto a esta linha de crédito disponibilizada pelo Banco Votorantim S.A., identificam-se as seguintes vantagens: Empregados: possibilidade de contratar empréstimo a juros abaixo do mercado; Banco Votorantim S.A.: auferir lucro por meio da cobrança dos juros e se expõe a baixo risco, pois sabe que o empregado terá condições de arcar com a dívida; Impugnante: melhoria da satisfação do empregado.

20) Não há qualquer obrigatoriedade por parte das empresas do grupo na contraprestação desse maior engajamento ou qualquer envolvimento efetivo dos empregadores na contratação em si e operacionalização posterior de empréstimos bancários. Neste caso, a linha de crédito pré-aprovada oferecida pelo Banco Votorantim S.A. possuía como data avençada para pagamento dos empréstimos nos meses de fevereiro e agosto de cada ano. Isso porque, de fato, o objetivo do Banco era garantir o pagamento do empréstimo bancário pelo recebimento do PLR, ou seja, garantir que, ao receber o PLR, o empregado efetuar o pagamento do empréstimo, em detrimento de destinar os valores correspondentes para outras finalidades. Parece justo que o Banco Votorantim, na qualidade de credor, desejasse receber esse tipo de garantia do pagamento do empréstimo.

21) Isto é, por exemplo, entre fevereiro e julho, o empregado poderia solicitar empréstimos ao Banco Votorantim S.A., sendo que estes deveriam ser quitados em agosto, quando o valor do PLR fosse depositado pela Impugnante na Conta Garantida.

22) A fiscalização afirma que os saques dos empréstimos eram feitos sempre mensalmente, mas não comprova isso de forma generalizada para os empregados da impugnante. Esse saque mensal de empréstimo não foi avençado contratualmente como algo que ocorreria, necessariamente ou automaticamente, todo o mês. O empregado sempre teve à sua disposição um limite de crédito para requerer do Banco, mas podia requerer a qualquer momento, não necessariamente mensalmente, ou ainda poderia não requerer esse financiamento.

23) O valor dos empréstimos que poderiam ser solicitados pelos empregados era limitado conforme o histórico de renda do empregado, justamente para que o Banco pudesse garantir seu empréstimo e cobrar juros competitivos de mercado.

24) Ou seja, tratava-se de relação puramente comercial entre o Banco Votorantim S.A. e o empregado, sujeita à incidência inclusive do Imposto sobre Operações de Crédito, de juros e demais custos e ainda sujeita à possibilidade de inadimplência, uma vez que o Banco poderia apenas esperar, mas não garantir futuros recebimentos dos empregados.

25) Repita-se, o banco, ao disponibilizar a linha de crédito na Conta Garantida, supre-se de garantias contratuais, mas não tem a certeza financeira de que, ao final do semestre, o empregado atingirá as metas que espera atingir e terá os devidos fundos para cobrir o valor da dívida.

26) Pela análise dos documentos anexos, verifica-se, por exemplo, que no período de 2008 e 2009, dos 1529 funcionários ativos, pelo menos 631 não se valeram da conta garantida. A fiscalização, contudo, não se preocupou, em verificar se de fato as alegações obtidas "por amostragem" nos processos trabalhistas eram verdadeiras, ou ainda se, difundiram-se para todos os empregados da impugnante no período. A autoridade fiscal não buscou identificar quais os empregados que possuíam conta garantida e por qual valor vieram solicitando saques, bem como em qual periodicidade. Em detrimento disso, adotou provas e alegações de representatividade e validade limitadas para com base nisso fulminar a integralidade do PLR da Impugnante afirmando ter sido em sua totalidade um pagamento de PLR simulada com fins salariais, em periodicidade inferior à determinada por Lei.

27) Em suma, conforme se verifica da planilha acostada ao processo, corroborada pelos documentos ora juntados, apenas 41,2% dos empregados optaram por contratar empréstimo junto ao Banco Votorantim S.A., comprovando, mais uma vez, que esta operação era opcional e meramente comercial entre empregado e banco. A impugnante teve acesso a essas informações pois foram fornecidas no passado pelos próprios empregados. Além disso, as informações anexas também demonstram que o valor recebido a título de PLR não coincidia, em data ou valores, com os valores movimentados na conta de empréstimos contratados.

28) Vale ainda destacar o caso concreto do Gerente de Relacionamento Fábio Carnevalli Marussig, do ano de 2008. A impugnante pôde ter acesso às informações do citado exemplo por força de processo trabalhista individual promovido contra a impugnante e pôde, nesse caso específico, produzir sua prova. Comprova-se que os valores dos empréstimos sempre foram diversos do valor a ser recebido a título de PLR. Neste caso, embora o Sr. Fábio tenha solicitado para financiar-se mensalmente no empréstimo, houve períodos em que o PLR foi superior ao valor do empréstimo e outros períodos em que foi inferior, ou seja, não havia um casamento concreto do empréstimo com o PLR.

29) Nesse ponto cumpre observar que a informação relativa aos nomes de funcionários que movimentaram ou não suas contas de empréstimo garantido, bem como o perfil dessa movimentação, é matéria sujeita a sigilo bancário e financeiro. Assim, a impugnante não tem acesso a todas as informações necessárias para apresentar outros exemplos ou informar a lista analítica de nomes dos funcionários que utilizaram esse produto financeiro ofertado pelo Banco.

30) Dessa forma, mesmo nos casos em que o empregado não tenha optado por contratar o empréstimo (41,2% dos empregados), teríamos o incoerente cenário do recebimento desta "remuneração" apenas em fevereiro e agosto, estando esta "remuneração" também sujeita ao cumprimento das metas do programa de PLR. Nada mais absurdo que isso! Por alegações indiciárias e infundadas, estar-se-ia afastando uma imunidade constitucional do PLR e exigindo tributos sem Lei que os

estabeleçam. Mais ainda, estar-se-ia onerando a Impugnante com uma pesada multa agravada de 150% sem prova da simulação ou do dolo.

Da onerosidade do empréstimo

31) A linha de crédito oferecida pelo Banco Votorantim S.A. é um contrato meramente comercial e não possui qualquer característica de contraprestação de serviços, ainda mais por ser contratado entre o banco e o empregado da ora impugnante, os quais não possuem qualquer relação trabalhista. A onerosidade do empréstimo impossibilita a sua caracterização como verba de natureza remuneratória. Com efeito, a concessão de vantagem (no caso concreto, um empréstimo) a empregado (mesmo que indireto) sujeita à onerosidade não se enquadra nos conceitos legais da remuneração, nos termos do artigo 458 da CLT e do art. 28 da Lei nº 8.212/91. Traz entendimento do Tribunal Superior do Trabalho – TST e julgados administrativos e judiciais em favor da sua tese.

32) A concessão do empréstimo (necessariamente oneroso), não caracterizaria natureza salarial, não havendo, também por esse motivo, que se falar em pagamento de salário disfarçado no caso concreto.

Das decisões proferidas pela Justiça do Trabalho

33) A fiscalização, na verdade, selecionou "a dedo" os referidos quatro casos para tentando induzir ao erro os julgadores, na medida em que ignorou as 37 decisões favoráveis apresentadas pela impugnante. Ao contrário do trabalho realizado no curso da fiscalização, o qual simplesmente desconsiderou todos os pagamentos efetuados a título de PLR, sem se atentar às particularidades do caso de cada empregado, as decisões proferidas pela Justiça do Trabalho versam apenas sobre um caso concreto por vez, avaliando um único empregado e todas as particularidades envolvidas em cada situação. Por esta razão, em um universo de mais de mil empregados e quase duzentas filiais, a impugnante pode até conceber que algum empregado ou superior não tenham sido informados adequadamente sobre o uso e os objetivos do empréstimo bancário, ou os tenham utilizado para propósitos para os quais ele não foi concebido, situação que a impugnante repugna. Em outros casos, embora os procedimentos tenham sido corretos, as testemunhas podem ter convencido o juiz da existência de um adiantamento de PLR mensal, sem necessariamente tal convencimento ser comprovado por provas materiais documentais desse fato. Não significa, como as próprias decisões de justiça do trabalho demonstram, que o veredicto de um caso será igual ao outro. Há pelo menos 37 casos favoráveis à impugnante em que o contexto das provas lhe favoreceu.

34) Transcreve trechos de decisões proferidas em processos trabalhistas.

Impossibilidade de adiantamento quinzenal ou mensal de PLR.

35) A fiscalização tenta construir o raciocínio de que o acompanhamento mensal do atingimento das metas quantitativas e qualitativas do empregado, conforme estipulado no plano de PLR, configuraria prova de que o PLR, na verdade, seria pago com periodicidade mensal ou quinzenal. Contudo, a argumentação não merece prosperar, uma vez que, conforme já comprovado, o PLR é pago duas vezes ao ano, em fevereiro e em agosto, nos exatos termos da Lei. Ressalte-se, finalmente, que os lançamentos contábeis destacados pela fiscalização não passam de meras provisões e possuem a finalidade de reservar, na contabilidade da empresa, a provisão de recursos necessários para o futuro pagamento do PLR e assim controlar a expectativa de futuro desembolso no fluxo de caixa da impugnante, para que esta tenha liquidez necessária nas datas avençadas para o pagamento das verbas devidas a título de PLR, o que é bastante comum em empresas de grande porte.

Das provisões contábeis

36) Os lançamentos contábeis destacados pela fiscalização são absolutamente legítimos e necessários, demonstrando que a impugnante faz um controle mensal do atingimento de metas pelos seus empregados e provisiona os valores que terá que pagar a título de PLR para evitar o desbalanceamento do seu caixa. Conforme se verifica da comparação das provisões efetuadas a título de PLR com os efetivos pagamentos, denota-se que, por serem meras estimativas, as provisões nunca corresponderam exatamente com o valor que veio a ser pago aos empregados, conforme abaixo resumido:

37) As empresas do grupo possuem sistema de contabilidade compartilhada, o que permite ao Banco Votorantim S.A. ter conhecimento dessas provisões mensais feitas pela impugnante para o pagamento do PLR e, conseqüentemente, essas provisões fornecem a segurança necessária para que o banco possa conceder empréstimo aos empregados sob baixo risco.

Das retificações contábeis

38) Com relação às afirmações da fiscalização no que tange à conta 188303000500007 - "ADTO PARTICIP RESULTADOS", lançamentos cujo histórico é: 'Pgto Adto Quinzenal...', a impugnante esclarece que, inicialmente, a descrição desta conta foi feita de maneira incorreta e, posteriormente, retificada, sendo que, apesar de a impugnante ter explicado a situação à fiscalização, a referida explicação foi ignorada.

39) Isto é, em certas oportunidades, a Impugnante efetuou o pagamento de gratificação a alguns empregados e, nos termos do art. 28 da Lei nº 8.212/1991, reconheceu a natureza salarial desta verba, incluindo-a na base de cálculo das contribuições previdenciárias. No entanto, por mero equívoco da contabilidade, esta gratificação foi registrada com o título de "ADTO PARTICIP RESULTADOS". Verificado o equívoco, a informação foi retificada e transferida, excluída das informações sobre o PLR e transferida para o destino correto, como abaixo extraído das informações contábeis da Impugnante.

Bis in idem – Inaplicabilidade da multa sobre obrigação acessória –

Entrega da GFIP com omissões/incorrekções, na presença das autuações principais de PLR

40) Todos os pagamentos efetuados a título de PLR foram rigorosamente realizados nos termos da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 10.101/00. Trata-se de uma única conduta que resultou, como efeitos tributários: (i) ausência de recolhimento de contribuições devidas à Seguridade Social, e (ii) não declaração de tais valores na GFIP. A impugnante não deixou de declarar tais valores na GFIP com o intuito proposital de acobertar fato que seria de outra forma tributável; a fiscalização não traz, ainda, qualquer elemento capaz de demonstrar eventual intuito doloso do contribuinte. A impugnante cumpriu plenamente a obrigação de fazer exigida pela legislação com a entrega da GFIP, permitindo à autoridade fiscal o pleno conhecimento de todos os pagamentos efetuados a título de PLR. De acordo com o artigo 113 do CTN, a multa só poderia ser aplicada se a impugnante tivesse deixado de observar o comando normativo que exige a apresentação tempestiva da GFIP, o que não ocorreu. O que houve foi que “a autoridade fiscal entendeu que os tais valores pela impugnante seria tributáveis e, nesse sentido, houve erro no enquadramento legal da obrigação tributária, também apresentado na GFIP”, restando daí aplicada tanto a multa de mora de 24% como a penalidade pecuniária isolada.

41) Cabe ao Fisco comparar as multas entre si de mesma natureza, apenas e tão-somente, sob pena de violação ao princípio da consunção. Assim, a fiscalização agiu de forma ilegal, comparando multas de naturezas jurídicas absolutamente diversas. Cita doutrina. Não pode ser exigida concomitantemente a multa por falta de entrega de declaração e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento do tributo apurado ao final do período. A conduta foi única e decorrente da interpretação da lei aplicável ao PLR. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo. Cita julgado do CARF e do STJ.

42) No caso concreto, houve dupla incidência da multa sobre o mesmo valor de contribuições previdenciárias, em virtude da mesma conduta da impugnante, o que não se admite seja no direito penal, administrativo ou tributário. A impugnante possui razões de fato e de direito para acreditar que todos os pagamentos efetuados a título de PLR foram rigorosamente realizados nos termos do artigo 7º da Constituição Federal de 1988 e da Lei nº 10.101/00, razão pela qual, tais quantias estão excluídas da base de cálculo das contribuições previdenciárias, tendo apresentado tempestivamente a GFIP. O contribuinte teve a intenção de aplicar e cumprir a lei e assim o fez no seu lançamento espontâneo. Caso discorde do enquadramento legal feito pelo contribuinte deve esclarecer devidamente as razões e cobrar as contribuições devidas acrescidas da multa, mas não pode, uma segunda vez, cobrar outra multa só pelo simples fato da discordância.

Do erro no cálculo da multa por omissão em GFIP

43) A fiscalização baseou-se em legislação previdenciárias outrora vigente, aplicando o artigo 32, § 4º da Lei nº 8.212/91. A Medida Provisória nº 449/2008 estabeleceu novo critério para aplicação da multa no caso da obrigação acessória em testilha, conforme artigo 32-A da Lei nº 8.212/91. O novo critério implica em uma redução relevante do valor da multa imposta, de forma que a fiscalização se utilizou de sistemática incorreta, em violação ao princípio da retroatividade benigna, previsto no artigo 106, inciso II, “c”, do CTN, que transcreve. Cita doutrina e julgado judicial. A própria Delegacia da Receita Federal tem feito, de ofício, a redução da multa imposta. Cita julgado administrativo de primeira instância.

44) A fiscalização comparou multa de ofício aplicada à obrigação principal, somada à multa isolada relativa ao descumprimento da obrigação acessória, com a multa de ofício prevista no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91, violando a regra de comparação entre multas de idêntica natureza. Após quadros de cálculo e comparação de multas, cita julgado do CARF e judicial. Requer, ao final, nova elaboração de cálculos e retificação do valor da multa imposta, intimando-se-lhe a apresentar manifestação, em atenção aos princípios do contraditório e da ampla defesa.

Da exclusão de responsabilidade tributária dos responsáveis legais, sócios, diretores etc.

45) Cumpre salientar que a fiscalização apresentou "relatório de vínculos" indicando todas as pessoas físicas que possuiriam vínculo com o sujeito passivo. Apesar de não incluir diretamente estas pessoas físicas no pólo passivo da autuação, na condição de responsáveis tributários, denota-se a velada intenção de se responsabilizar os diretores, sócios e demais cargos de gerência e responsáveis legais da impugnante, com base no revogado artigo 13 da Lei nº 8.620/93.

46) Após inúmeras decisões do Superior Tribunal de Justiça, o referido artigo foi revogado pela Lei nº 11.941/2009 (conversão da Medida Provisória nº 449/2008), sendo, portanto, ineficaz para imputar responsabilidade tributária. Dessa forma, tendo em vista que no caso concreto não se está diante de nenhuma das hipóteses previstas no art. 137 do CTN, bem como tendo em vista a revogação do artigo 13 da Lei nº

8.620/93 pela Lei nº 11.941/09, requer-se, desde já, a imediata exclusão dos referidos agentes do "relatório de vínculos" e do pólo passivo da presente autuação.

Pedido de perícia

47) Nos termos do artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, a impugnante requer a realização de perícia para que restem definitivamente comprovadas as alegações expostas na presente impugnação. Indica seu assistente técnico e apresenta os seguintes quesitos:

Quesito 1 – A impugnante desembolsou o pagamento de PLR nas datas que conferem com seus registros contábeis?

Quesito 2 – Os valores pagos a título de gratificação quinzenal são parte do PLR? Esses valores estão registrados em qual conta contábil?

Quesito 3 – Os valores pagos a título de gratificação quinzenal foram tributados pelo INSS?

Quesito 4 – A provisão contábil de PLR registrada mensalmente implicou efetivo desembolso?

Postula pela procedência da impugnação e cancelamento das lavraturas fiscais.

Isto posto, vêm os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 16ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário exigido, nos termos da Ementa e dispositivo analítico abaixo transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/12/2008

LANÇAMENTO. PAGAMENTOS DE PLR. DESCONSIDERAÇÃO DA NATUREZA NÃO SALARIAL. DISCRIMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO POR SEGURADOS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Havendo a desconsideração dos valores pagos a título de participação nos lucros e resultados para pagamentos tributados, desnecessário se torna a discriminação de todos os pagamentos por segurado, vez que a totalidade da base de cálculo restou considerada como base de cálculo de contribuições previdenciárias.

PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO. ATUAÇÃO SINDICAL. PREVISÃO DE METAS NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO.

Incide contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, quando feitos em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Infringe a legislação de regência os pagamentos realizados sem a atuação efetiva do sindicato, de forma a violar a bilateralidade necessária ao modelo de negociação, sujeitando os trabalhadores à subordinação do empregador, mesmo em negociação onde esta não deve imperar.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. FIXAÇÃO DAS METAS APENAS PARA SEGURADOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE LUCROS E/OU RESULTADOS A SEREM ATINGIDOS.

Não configura participação nos lucros e resultados, mas sim remuneração variável, sujeita a tributação, os valores pagos por força do atingimento de metas somente a cargo

dos segurados, enquanto fruto de seu próprio trabalho normal, sem que se tenha a previsão de metas para a empresa, seja a título de lucro ou resultado.

A perfeita integração capital-trabalho pressupõe que haja a previsão de um resultado a ser atingido tanto pelos segurados como pela empresa.

Os valores pagos em função da mera captação de clientes aos serviços financeiros de instituição parceira do empregador, em grupo econômico, configura remuneração variável sob a modalidade de pagamento comissionado. Precedentes da Justiça do Trabalho.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE. RELAÇÃO DE MÚTUO SIMULADA. DESCUMPRIMENTO.

A celebração de contrato de mútuo de forma a encobrir efetivo pagamento de remuneração variável aos segurados, com liberdade de saques, configura violação à periodicidade máxima prevista em lei, pois enseja ao segurado correntista a livre disponibilidade jurídica e econômica do valor pago.

A simulação é evidente quando a instituição financeira credora do mútuo, pertencente ao mesmo grupo econômico da fonte pagadora da suposta participação, apoia e garante o mútuo celebrado nos valores a serem desembolsados pela fonte pagadora a título de participação nos lucros e resultados.

A incidência de juros compensatórios, embora cabível sob o aspecto da relação jurídica civil, não impede o reconhecimento da simulação em relação aos valores pagos a título de remuneração variável.

LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA. AMOSTRAGEM. CABIMENTO. PRINCÍPIOS PROCESSUAIS. APLICABILIDADE

A prova tomada por amostragem não perde seu caráter de prova apenas por ser amostragem, notadamente quando corroborada por outros elementos constantes dos autos.

A indicação de poucos processos judiciais desfavoráveis ao contribuinte não afasta a convicção formada sobre tais pronunciamentos, quando o contribuinte omite a existência de outros pronunciamentos em seu desfavor, além dos apresentados pela fiscalização.

Os princípios do livre convencimento e da persuasão racional, aplicáveis ao processo administrativo fiscal, permitem ao julgador formar sua convicção desde que amparado pelos elementos constantes dos autos.

MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE MORA E MULTA DECORRENTE DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. CUMULAÇÃO DESTAS PARA EFEITO DE COMPARAÇÃO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. CABIMENTO.

É cabível o somatório da antiga multa de mora com a multa decorrente do descumprimento da obrigação acessória relativa à GFIP para efeito de comparação com a multa de ofício, como forma de se verificar a retroação ou não dos efeitos desta, no que tange ao caráter mais favorável ao sujeito passivo.

LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LAVRATURAS DISTINTAS. CONCOMITÂNCIA. CABIMENTO.

Diante da constatação da ocorrência dos fatos geradores, exsurge à fiscalização dois deveres funcionais distintos: a lavratura do Auto de Infração relativo ao lançamento das contribuições previdenciárias (obrigações principais) não recolhidas; e a lavratura do Auto de Infração relativo à imposição de penalidade pelo descumprimento de seu dever instrumental tributário (obrigação acessória), não configurando bis in idem.

LANÇAMENTO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. INTENÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. IRRELEVÂNCIA.

Constitui infração, passível da aplicação de penalidade pecuniária, a omissão, na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP, dos pagamentos

efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, feitos em desacordo com a legislação de regência.

A ocorrência da infração à legislação tributária independe da efetiva intenção do sujeito passivo.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. RELATÓRIO DE VÍNCULOS. DISTINÇÃO DE PERSONALIDADE.

A permanência dos sócios no Relatório de Vínculos não atribui, por si só, responsabilidade alguma aos mesmos, mas indica quais as pessoas físicas que compõem o quadro societário da sociedade empresária.

É perfeita a distinção que se faz entre a pessoa jurídica empresária e os sócios que, mediante acordo de vontades, a constitui

PROVA PERICIAL. INADEQUAÇÃO DA PROVA PRETENDIDA.

Descabe a prova pericial quando os fatos a serem objeto de prova já contam com presunção de veracidade em face da sua escrituração em livros contábeis não desconsiderados pela fiscalização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em conhecer da impugnação e, ao mesmo tempo, julgá-la improcedente, mantendo-se íntegro o crédito lançado por meio dos Autos de Infração DEBCAD nº 37.372.177-3, 37.172.178-1 e 27.172.176-5, na forma do voto do Relator.

Ciente do Acórdão da DRJ em 22 de setembro de 2014, conforme AR de fl. 4843, ainda inconformado, a contribuinte juntou o Recurso Voluntário de fl. 4845 a 4926, em 21 de outubro de 2014, no qual apresentou as razões que entende justificar a reforma das conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais serão tratadas no voto a seguir, considerando exatamente a sequência expressa na peça recursal.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve síntese da lide administrativa, a recorrente afirma a necessidade de reconhecimento integral da procedência de seu recurso, seja pela nulidade ou, quando menos, pela improcedência total do lançamento em discussão.

Vale ressaltar que a regularidade do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados adotado pela recorrente não é tema novo para esta Turma Ordinária, que já se manifestou nos autos do processo 13896.720286/2013-81, em sessão de 06 de abril de 2017, exarando o Acórdão nº 2101-003.558, em que a nobre Conselheira Relatora, Dione Jesabel Wasilewski, apresentou suas considerações nos exatos termos do excerto abaixo transcrito, votando, no mérito, pela negativa de provimento do recurso voluntário, no que foi integralmente acompanhada pelo ora Relator, não obstante ter restado vencida, por voto de qualidade, exclusivamente no que tange à qualificação da penalidade de ofício, que restou afastada nos termos do voto vencedor da lavra do Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

Mérito

A matéria em discussão nesse processo consiste em definir se os pagamentos realizados pela recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, e, conseqüentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

Inicialmente, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

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 Valente, 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, os recursos humanos.

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

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009,

explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

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

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

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

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

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

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

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

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São

Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

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

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

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

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

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

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

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

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga a 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.

Estabelecidas essas premissas, tem-se que o não atendimento a uma única dessas exigências é motivo suficiente para descaracterizar os pagamentos realizados

como PLR, tornando obrigatória sua inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse caso, em que o processo se mostra rico em informações e interpretações sobre diferentes aspectos dessas exigências, considero que deve ser dado relevo a uma delas, que consiste na exigência de que dos instrumentos finais das negociações constem regras claras e objetivas sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores.

É óbvio que essas regras, para além de claras e objetivas, devem ser dotadas de qualidades que evidenciem o seu caráter de pagamento de participação nos lucros ou resultados da empresa. Daí que a lei estabelece alguns exemplos que mostram o caminho a ser trilhado, que pode ser adaptado à realidade de cada atividade empresarial mas que não pode ser dele desvirtuado.

Nesse caso, tendo em vista a semelhança entre o conteúdo dos termos apresentados, toma-se como exemplo o Termo de PLR da CP Promotora de Vendas S/A, de 2008 (fls 1837/1895), de onde são extraídas algumas informações que demonstram o teor do suposto pagamento de PLR:

2.1.1 Apuração da Margem Líquida

Entende-se como Margem Líquida, para fins exclusivos deste Termo, o resultado da Margem Bruta, subtraindo-se o total de Custos Variáveis, a Provisão de Devedores Duvidosos PDD e Acordos Comerciais, de acordo com a fórmula a seguir:

(...)

Onde:

Margem Bruta: obtida nos empréstimos e financiamentos pela soma das parcelas trazidas a valor presente pela taxa de captação respectiva, obedecendo as particularidades de prazos e juros de cada produto, descontados dos respectivos valores emprestados e/ou financiados.

Custos variáveis: são os custos envolvidos na originação de cada contrato. Como por exemplo:

(...)

PDD: é a provisão para devedores duvidosos, isto é, considera-se um percentual sobre a operação para cobrir possíveis perdas com inadimplência.

Acordos Comerciais: são os custos dos acordos realizados entre a empresa e as lojas parceiras com a finalidade de ampliar o volume de empréstimos e/ou financiamentos.

2.1.2. Meta de Margem Líquida Mensal e Semestral

Será pressuposto básico para o pagamento de qualquer participação ao empregado o atingimento das metas mensal e semestral, estipulada em relação à Margem Líquida resultante dos negócios gerados pelo empregado ou pela área, o que for aplicável, conforme as regras estabelecidas.

A Meta de Margem Líquida mensal será um múltiplo de salários em conformidade com as regras de cada produto. A Meta de Margem Líquida semestral será a soma das Metas de Margem Líquida mensais, subtraindo-se a Margem dos contratos inadimplentes.

A apuração por parte da Empresa do atingimento ou não da meta mensal, consiste exclusivamente, em critérios estabelecidos entre as partes como parâmetro para apuração dos resultados, com vistas a possibilitar um melhor acompanhamento

pelos empregados. A participação, no entanto, será paga semestralmente, conforme as datas ajustadas neste Termo.

Considerando que a apuração do resultado é mensal, no mês em que a meta mensal não for atingida, a apuração não será computada na composição, parcial, do valor a ser pago no critério quantitativo.

As partes ajustam que a Meta de Margem Líquida será alterada sempre que ocorrer alteração no salário do Empregado em razão de promoção, enquadramento ou convenção coletiva.

Os empregados têm acesso às informações das margens líquidas realizadas, dos volumes negociados e das metas a serem alcançadas, e, portanto, podem monitorar diariamente os resultados atingidos.

2.1.3. Quantidade de Contratos

Será computado no cálculo da apuração quantitativa o valor referente aos contratos celebrados, com a efetiva participação do empregado, respeitando-se as regras para cada cargo/produto.

(...)

CLÁUSULA TERCEIRA DA APURAÇÃO DOS CRITÉRIOS QUANTITATIVOS E QUALITATIVOS

(...)

3.2. CONSIGNADO PÚBLICO E CONSIGNADO INSS

Estabelecimento das Metas

Estão contemplados os empregados que exercem o cargo de: Gerente Comercial INSS, Gerente Comercial INSS, Gerente Relacionamento Consignado Público e Promotor Consignado I, II, III.

Cargo do colaborador	Valor da Meta Mensal da Margem Líquida
Gerente Comercial INSS	Corresponde a 12,5 vezes seu salário mais a somatória das metas dos Operadores de CDC sob sua gestão
Gerente Comercial INSS	Corresponde a 12,5 vezes seu salário*
Gerente Relacionamento Consignado Público	Corresponde a 12,5 vezes seu salário
Promotor Consignado I, II, III	Corresponde a 12,5 vezes seu salário

* Na situação de operador com promotor, a meta do operador corresponderá à soma da sua meta mais a meta do promotor

Apuração Quantitativa

Em sendo atingida a meta mensal da Margem Líquida, a participação será calculada conforme o percentual da meta atingida, de acordo com demonstrado na tabela nº 3 a seguir.

Tabela nº 3 – Apuração Quantitativa - percentual de Margem Líquida/ Consignada Público e INSS

	De	Até	% sobre ML
	ML - PÚBLICO		
Gte Comercial	100% Meta	700,000.00	1.30%
	700,000.01	1,000,000.00	1.20%
	1,000,000.01	1,500,000.00	1.00%
	1,500,000.01	2,500,000.00	0.70%
	2,500,000.01	4,000,000.00	0.10%
	Acima de 4.000.000		0.05%
	ML - INSS		
	100% Meta	700,000.00	2.50%
	700,000.01	1,200,000.00	1.50%
	1,200,000.01	1,500,000.00	1.00%
Operador CDC	1,500,000.01	2,500,000.00	0.50%
	2,500,000.01	4,000,000.00	0.10%
	Acima de 4.000.000		0.05%
	ML - PÚBLICO		
	100% Meta	100,000.00	1.50%
	100,000.01	200,000.00	1.30%
	200,000.01	600,000.00	0.90%
	600,000.01	800,000.00	0.10%
	Acima de 800.000,00		0.05%
	ML - INSS		
	100% Meta	100,000.00	2.60%
Gte Relac. Consig. Público	100,000.01	200,000.00	2.10%
	200,000.01	400,000.00	1.60%
	400,000.01	650,000.00	1.30%
	Acima de 650.000,00		0.20%
	ML - PÚBLICO		
Promotor Consig. I, II, III	De	Até	% sobre ML
	100% meta	300,000.00	0.650%
	300,000.01	500,000.00	0.550%
	500,000.01	1,000,000.00	0.450%
	Acima de 1000000		0.100%
	ML - PÚBLICO		
	De	Até	% sobre ML
	100% meta	50,000.00	1.750%
	50,000.01	100,000.00	1.500%
	100,000.01	150,000.00	1.000%
	150,000.01	200,000.00	0.750%
	Acima de 200,000.00		0.500%

Exemplo:

- Cargo do empregado: Operador de CDC
- Salário do empregado (Hipotético): R\$ 1.000,00
- Meta Mensal de Margem Líquida: $12,5 \times R\$ 1.000,00 = R\$ 12.500,00$

Margem Líquida realizada no mês: R\$ 170.000,00 (sendo R\$ 80.000,00 Público e R\$ 90.000,00 INSS)

Por ter atingido mais que 100% da Meta mensal de ML será apurado da seguinte forma:

(1) Tabela ML Público: $R\$ 80.000,00 \times 1,5\% = R\$ 1.200,00$

(2) Tabela ML INSS: $R\$ 90.000,00 \times 2,6\% = R\$ 2.340,00$

TOTAL (1) + (2) = R\$ 3.540,00

Observação: a tabela é em "cascata", de forma que, para o valor de margem líquida, observa-se primeiro as faixas superiores e a diferença de valor de margem líquida é observadas as faixas inferiores de forma que a apuração total é a soma das faixas calculadas.

Resta evidenciado desse excerto do termo de PLR que o empregado tinha uma meta individual a ser cumprida com a qual justificaria seu salário base e, a partir daí, recebia um valor proporcional à sua produção.

Este exemplo expõe a tônica de todo o documento que contém, efetivamente, regras bastante objetivas. Ocorre porém que essas regras não estabelecem critérios

adequados ao pagamento de PLR, mas correspondem, isto sim, a uma das modalidades clássicas de pagamento de salário, que é o salário por produção.

A jurisprudência trabalhista já teve oportunidade de se manifestar sobre essa modalidade de regra e à impossibilidade de que suportem pagamento de PLR. Nesse sentido, transcrevo do Acórdão relativo ao Agravo de Instrumento contra despacho que negou seguimento ao Recurso de Revista nº TSTRR160173.2012.5.02.0314, julgado em 22/02/2017, Relatora Ministra Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, 8ª Turma, o que segue:

O Eg. TRT, no particular, reformou a r. sentença e acresceu à condenação o pagamento de diferenças salariais em razão da integração da PLR ao salário e reflexos. Estes são os fundamentos:

Nos termos da Lei 10.101/2001, a participação nos lucros e resultados (PLR) deve ser instituída mediante acordo/convenção coletiva ou comissão de trabalhadores, não podendo a referida verba ser paga mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil (§ 2º do art. 2º da referida lei). Também nos termos da referida lei e do art. 7º, XI da Constituição Federal a PLR não integra a remuneração do empregado e "nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade" (art. 3º da Lei 10.101/2001)

Na presente hipótese depreende-se dos autos que a PLR foi paga ao Reclamante atendendo a requisitos previstos no acordo coletivo que a instituiu, e que contempla a necessidade de avaliação individual de desempenho do empregado, considerando critérios de produtividade e atingimento de metas conforme preceitua a cláusula 3ª do anexo 1 do acordo coletivo juntado no volume de documentos em apartado (doc. 7). Não obstante, o art. 2º, § 1º da referida lei é bastante claro ao estabelecer que os instrumentos coletivos que definam o cálculo da verba deverá levar em consideração índices de produtividade, qualidade e lucratividade da empresa. Muito embora o inciso II faça menção à programa de metas, obviamente está se referindo à metas coletivas, a serem suportadas por todos os empregados e pela empresa, considerando a teleologia da norma.

O procedimento pelo qual se condiciona o cálculo e pagamento da PLR ao atendimento de metas e critérios individuais desvirtua a natureza da verba, instituída como uma forma de distribuir o resultado positivo obtido pela empresa, e que o empregado ajudou a conseguir coletivamente, devendo ser partilhado de forma igualitária. Nos moldes em que foi quitada na presente hipótese, ainda que tenha sido observada a periodicidade legal, a verba mais se aproxima da figura do prêmio ou comissão, sendo, assim, devida sua integração, por força do art. 457 da CLT. Este, inclusive, tem sido o entendimento do TST em casos análogos, conforme se depreende dos seguintes arestos:

(...)

Desta forma, merece guarida a pretensão de reforma do Reclamante.

O entendimento expresso nesse trecho da decisão recorrida foi mantido pelo TST:

Quanto à PLR, o Tribunal Regional registrou que o acordo coletivo contemplava a necessidade de avaliação individual de desempenho do empregado, considerando critérios de produtividade e atingimento de metas. Todavia, assentou que o pagamento baseado nesses critérios constituía desvirtuamento dos objetivos da Lei nº 10.101/2000.

Nesta esteira, ao contrário do alegado, os critérios estabelecidos em norma coletiva foram analisados, mas foram rechaçados diante do que dispõe a legislação específica.

A invocação da Súmula nº 340 do TST serviria à discussão relativa ao cálculo das horas extras. Não guarda pertinência com a questão controvertida, especificamente referente à configuração da natureza salarial da PLR e sua integração ao salário.

Estão incólumes os dispositivos invocados.

No mesmo sentido:

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS. AFERIÇÃO DO PAGAMENTO SEGUINDO CRITÉRIOS INDIVIDUAIS DA PRODUÇÃO. FEIÇÃO COMMISSIONADA DA VERBA. NATUREZA SALARIAL. INTEGRAÇÃO À REMUNERAÇÃO MENSAL. Diante do pagamento da participação nos resultados segundo critérios individuais de produtividade e não em função do resultado da empresa, resta demonstrada a natureza salarial da parcela, pois consistente em verdadeira comissão paga ao trabalhador pelo trabalho. (TRT 14ª Região, Processo Nº RO000118867.2015.5.14.0008, Relatora Desembargadora Socorro Guimarães, Data do Julgamento: 13/12/2016, 2ª Turma)

TST

PARCELA PAGA A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. FRAUDE. NATUREZA JURÍDICA DE COMISSÕES. INTEGRAÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS DEMAIS PARCELAS DE NATUREZA SALARIAL. Na hipótese, ficou registrado, no acórdão recorrido, que a parcela variável paga ao reclamante tinha natureza jurídica de verdadeiras comissões, uma vez que apurada com base em critérios individuais referentes à sua produção, em nada se relacionando com os lucros e resultados da empresa.

Embora a parcela variável paga ao reclamante tenha sido prevista em norma coletiva como participação nos lucros e resultados, a sua natureza jurídica deve ser aferida com base nos contextos fático e probatório nos autos. Não basta a denominação jurídica apontada na norma coletiva. Desse modo, considerando que a parcela variável paga ao reclamante tinha contornos de comissões, não há como afastar a sua natureza salarial. Ressalta-se que rever a conclusão do Tribunal de origem acerca da natureza jurídica da parcela paga semestralmente ao reclamante demandaria o revolvimento de fatos e provas, vedado nesta instância recursal de natureza extraordinária, nos termos da Súmula nº 126 do TST. Agravo de instrumento desprovido. (AIRR 18451.2014.5.03.0035, Relator Ministro: José Roberto Freire Pimenta, Data de Julgamento: 20/04/2016, 2ª Turma, Data de Publicação: DEJT 29/04/2016)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS NATUREZA SALARIAL PAGAMENTO DE COMISSÕES 1. O Eg. TRT concluiu que houve fraude no pagamento da parcela sob a rubrica de PLR, ensejando o reconhecimento da natureza salarial de comissão. 2 Registrado no acórdão regional que a verba era paga com base em critério de atingimento de metas individuais, em nada se relacionando com os lucros e resultados da empresa, correto o reconhecimento da natureza salarial da parcela. Julgados. [...] (RR 260424.2012.5.15.0016, Relatora Ministra: Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, Data de Julgamento: 31/08/2016, 8ª Turma, Data de Publicação: DEJT 02/09/2016)

Na hipótese em questão, não há nenhuma meta estabelecida em relação aos lucros/resultados obtidos pela empresa, sendo a remuneração devida ao empregado

compatível apenas com aquilo que consegue produzir a partir de seu trabalho. Sua produção rende ensejo à apuração mensal do que lhe é devido, mas com pagamento na periodicidade semestral.

Não há nada nos temos juntados a esse processo que revele a integração entre capital e trabalho, já que o trabalhador só receberá na medida do resultado de seu esforço próprio.

Quanto a esse aspecto, compreendo que no fundo todo pagamento de PLR tem um cunho remuneratório, caso contrário não haveria que se falar em regra isentiva. Assim, analisando-os é normal que assumam a feição de comissão ou bônus, por exemplo, mas esse núcleo salarial deve estar revestido por outras características correspondentes às exigências contidas na Lei, que lhe atribuam a natureza de PLR.

Na hipótese em questão, o que há é mero pagamento de comissão e nada mais. A única coisa que diferencia essa comissão daquelas pagas por empresas que submetem esse pagamento à tributação é o nome. Não foi agregada aí qualquer condição que fosse suficiente para lhe atribuir o cunho de PLR.

Ademais disso, a fiscalização, no item 4.2.33.1. do relatório fiscal (fls 124), traz um comparativo entre o salário contratual anual e os valores pagos a título de PLR, revelando que esses chegam a superar aquele em alguns casos em mais de seis vezes. Esse é mais um elemento a evidenciar que o salário está sendo efetivamente substituído.

Nesse sentido, considero oportuno transcrever o julgado trazido à colação pela PFN em suas contra-razões, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara em sessão de setembro de 2013, que trata da limitação do valor pago a título de PLR, quando comparado com o salário do empregado. Cuida-se do acórdão 2301003731, que teve como redator designado quanto ao tema o Conselheiro Mauro José da Silva:

A questão que agora enfrentamos diz respeito à existência de um limite ao pagamento da PLR. Parece-nos que a interpretação do caput do art. 3º da Lei 10.101/2000 esclarece a dúvida.

A norma regulamentadora de tal dispositivo determina que a PLR “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado”. Ou seja, não pode a verba paga a título de PLR tomar uma feição de parcela que remunere a prestação do trabalho. Para tanto, os indícios colhidos na situação fática devem ser cuidadosamente analisados. O principal indício de que a empresa está usando a PLR como substituição do salário é a elevada proporção entre PLR e salário. É certo que a lei não estabelece tal limite, mas essa não é situação inédita no direito tributário. Nossas leis tributárias estão repletas de conceitos indeterminados que suscitou a atuação do hermenêuta. Como exemplo, temos a determinação do valor de tributo que torna a exação confiscatória. A Corte Constitucional brasileira no ADI 551 debateu a respeito da configuração de uma situação de confisco tributário. Naquela ocasião, o Ministro Sepúlveda da Pertence afirmou que não sabia “a que altura um tributo ou uma multa se torna confiscatória; mas uma multa de duas vezes o valor do tributo, por mero retardamento da satisfação, ou de cinco vezes, em caso de sonegação, certamente sei que é confiscatória e desproporcional”. Em outra ocasião, na ADI 520, o Ministro Celso de Mello reconheceu que a vedação ao confisco é uma “cláusula aberta veiculadora de um conceito jurídico indeterminado, mas o excesso de poder estatal na fixação do tributo pode ser verificado pelo juiz diante do caso concreto”. Nos casos referidos a Corte Constitucional tratava de afastar por inconstitucionalidade norma validamente inserida em nosso ordenamento, o que é vedado para este Tribunal Administrativo. No entanto, o raciocínio utilizado pelos Ministros pode ser utilizado num caso de aplicação de limite não previsto

expressamente em lei, mas decorrente de interpretação fundada na finalidade da lei, como é o caso do limite para a PLR. Assim, se não sabemos qual valor torna uma PLR substitutiva do salário, podemos, in casu, concluir que uma parcela paga a título de PLR que seja equivalente a mais de doze vezes o salário mensal, ou equivalente ao salário anual, certamente já assumiu a feição de contraprestação pelo trabalho, de remuneração, portanto, pois certamente o trabalhador só substituiria seu salário por valor equivalente ou maior. Nesses casos a parcela, por ter verdadeira natureza remuneratória e estar em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000, deve compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Permitir a utilização do PLR como substituto da política salarial não foi o objetivo da Lei nº 10.101, de 2000, segundo a qual a participação nos lucros e resultados não deve substituir ou complementar a remuneração do empregado (art. 3º), e certamente também não foi essa a intenção da Constituição Federal ao prever esse mecanismo de integração entre capital e trabalho, já que a intenção declarada de seu art. 7º é de garantir a melhoria da condição do trabalhador.

Quando a lei afirma que a PLR não pode substituir ou complementar o salário, não está a estipular a mera inexistência de um cláusula contratual com esse conteúdo. Para dar plena eficácia à norma em questão, é preciso investigar a situação concreta e verificar se há uma compatibilidade racional entre o que é pago a título de salário e o plus que seria devido a título de PLR. Por isso, entendendo bastante adequada a limitação estabelecida no acórdão transcrito, pelo qual o PLR equivalente a 100% da remuneração anual já implica sinal inequívoco de que o instituto é usado como substituto para a remuneração.

Os demais elementos de convicção trazidos pela fiscalização apenas servem de reforço à essa impressão já latente de que o instrumento foi desvirtuado, com finalidade diferente da pretendida pelo legislador, tendo o PLR sido utilizado para disfarçar o pagamento de verba que têm evidente caráter salarial, sem se revestir das qualidades inerentes ao PLR.

Por outro lado, a existência do convênio com empresa do mesmo grupo econômico, pelo qual os empregados teriam acesso a recursos garantidos por sua participação nos lucros, e o fato de que essa empresa tinha acesso às informações quanto ao direito à suposta participação nos lucros mensalmente, demonstram mais uma vez que o mecanismo de integração entre capital e trabalho foi utilizado apenas para manter um, o trabalho, subordinado ao outro, capital. Com efeito, ainda que o empréstimo não seja obrigatório, submeter-se a esse tipo de ajuste evidencia a situação de dependência e sujeição do empregado, o que nega a integração pretendida pela lei.

Esse mecanismo, na verdade, constitui uma forma de burlar a vedação constante do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que impede o pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros e resultados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano-civil. A fato de que nem todos os empregados tenham se utilizado dessa prerrogativa não serve à defesa da empresa, pois sendo oneroso o contrato, pressupõe-se que apenas os mais premiados pela necessidade é que dele se valeram, o que reforça a ideia de que a estrutura criada serviu para aumentar a sujeição de seus empregados.

Nesse caso, apesar da estrutura criada permitir que o empregado tenha acesso a recursos sob a rubrica de empréstimo, tornando suportável para este receber seu salário apenas na periodicidade semestral, o efetivo pagamento só ocorre na sua quitação. Portanto, é nesta data que ocorre o fato gerador da contribuição previdenciária e seus consectários.

Esses argumentos são suficientes para negar provimento ao recurso voluntário no que diz respeito à descaracterização dos valores pagos a título de PLR como tal, de modo que devem se submeter à incidência das contribuições previdenciárias em sua integralidade.

Essa conclusão torna desnecessária a segregação pretendida pela recorrente, já que atinge todo o pagamento de PLR efetuado.

Por isso, deixo de analisar as demais questões levantadas, em especial a relativa à realização de perícia, posto que não seriam suficientes para conferir legitimidade ao pagamento realizado sob rubrica indevida, como ficou evidenciado nesse processo. Não é demais lembrar que não atribuo valor ao fato de que apenas parte dos empregados tenham efetivamente realizado os empréstimos. Também não estou utilizando como razões de decidir as decisões da justiça trabalhista que tiveram como reclamada a empresa interessada.

Como entendo suficientemente motivada minha decisão nos fundamentos acima expendidos, deixo de enfrentar, por economia processual, as seguintes questões: representatividade do sindicato que participou da negociação; regularidade da comissão de empregados; comprovação da devida participação do sindicato; das provisões contábeis; das retificações contábeis retificação nas contas que registravam a antecipação na participação nos lucros.

Quanto a esse aspecto, invoco o contido no art. 489 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 2015), no seguinte dispositivo:

Art. 489. São elementos essenciais da sentença:

I - o relatório, que conterà os nomes das partes, a identificação do caso, com a suma do pedido e da contestação, e o registro das principais ocorrências havidas no andamento do processo;

II - os fundamentos, em que o juiz analisará as questões de fato e de direito;

III - o dispositivo, em que o juiz resolverá as questões principais que as partes lhe submeterem.

§ 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que:

(...)

IV - não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador;

Neste caso, tendo sido adotado como premissa que a regra de PLR é isentiva e que o não atendimento a uma das condições é suficiente para afastar essa natureza, os demais argumentos apresentados pela recorrente não seriam "capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador".

Embora concorde com a Ilustre Relatora sobre a suficiência de suas conclusões para considerar irregular o PLR adotado pela recorrente, sem prejuízo de outras conclusões igualmente acertadas que, em momento oportuno, poderão ser lembradas no curso do presente voto, objetivando evitar eventual retorno dos autos a esta Turma, passo a tecer outras considerações adicionais.

A defesa entende que o art. 7º, inciso XI¹, e o art. 218, § 4º² da Constituição Federal, independentemente da edição de qualquer legislação sobre a matéria, determinou que o

¹ Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: (...)

pagamento de PLR deveria ser considerado como verba de incentivo, desvinculada da remuneração e, portanto, imune às contribuições previdenciárias.

Afirma que, mesmo com a edição da Lei 10.101/00, não há limitação a um regime específico para pagamento de PLR, limitando-se à mera sugestão de formas para que as empresas implementem seus programas, não cabendo ao intérprete a criação de tais limitações. E que tal conclusão está alinhada a entendimentos judiciais e administrativos que cita, segundo os quais, os requisitos da lei são exemplificativos e não obrigatórios e que a natureza dos pagamentos a título de PLR não pode ser desvirtuada em razão de formalismo exagerado do Fisco.

Com tais ponderações, alega que é manifestamente improcedente a autuação, uma vez que a totalidade dos pagamentos efetuados pela autuada foi efetivada nos termos da Lei 10.101/00 e da Constituição Federal, já que o PLR foi aprovado por meio de comissão eleita pelos empregados, com a efetiva participação do sindicato e com regras claras e objetivas.

Sintetizados os argumentos da defesa, de início, vale ressaltar que a essência do que se discute nos autos está amparada pelo citado Inciso XI do art. 7º da CF/88, já que a previsão do art. 218, § 4º está restrita às empresas que invistam em tecnologia e pesquisa, em princípio, não se aplicando ao presente caso.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, citado no voto reproduzido acima, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal, nos dois preceitos citados no recurso, deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura, que veio a termo com a edição da Lei 10.101/00, sendo oportuno rememorarmos os seus termos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores ora sob análise:

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

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

I - comissão 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:

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

² Art. 218. O Estado promoverá e incentivará o desenvolvimento científico, a pesquisa e a capacitação tecnológicas. § 4º A lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

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

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

Observando os termos dos incisos I e II, do § 1º, do art. 2º acima reproduzido, não há dúvidas de que os critérios ali enumerados são sim meros exemplos, podendo a empresa, em conjunto com os demais partícipes do processo, optar por qualquer outro formato que se mostre alinhado ao objetivo da norma, que é integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade.

Não obstante, os termos dos incisos I e II do caput, do mesmo artigo 2º, não podem ser considerados mero exemplos. Neste caso, a lei foi taxativa ao preceituar que *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*. Ora, não há outro procedimento possível de ser adotado pela empresa que não seja a *comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato* da respectiva categoria ou a *convenção ou acordo coletivo*.

O TVF evidencia, em seu item 4.2.21, fl. 72, que o Programa de PLR da empresa foi elaborado pelo Departamento de Recursos Humanos das empresas do Grupo Votorantim, da qual a recorrente faz parte, concluindo que o documento não foi elaborado pela comissão composta por empregados, tampouco com participação do representante do sindicato, o que se comprova com a ata da reunião do dia 10 de dezembro de 2007:

"Dada a palavra a Sra. Rosemary de Souza Deliberato, esta informou que entrou em contato com o Sindicato dos Empregados de Agentes Autônomos do Comércio e em Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas e de Empresas de Serviços Contábeis no Estado de São Paulo convidando os representantes do Sindicato a comparecerem à presente reunião, porém, devido à incompatibilidade de agenda, referido comparecimento não foi possível, ficando desde já estabelecido que todos os pontos discutidos na presente reunião serão posteriormente encaminhados para análise e considerações do Sindicato."

"Em nome da CP Promotora, a Sra. Rosemary de Souza Deliberato, apresentou a todos os presentes a proposta para análise e considerações, esclarecendo que a mesma não tem alterações significativas quando comparada com os critérios anteriores já aprovados pelo Sindicato e pela Comissão de empregados. As regras definidas são claras quanto à fixação dos critérios da participação nos lucros ou resultados, bem como foram determinados os critérios de:

Uma comissão é um conjunto de indivíduos encarregados de ocupar-se de determinado assunto. Quando o legislador definiu que o trabalhador poderia escolher seus representantes para compor a tal comissão e que um representante sindical deveria integrá-la, pretendeu mitigar o poder do capital sobre o trabalho, o que se mostra absolutamente prejudicado neste caso.

É inquestionável que a empresa, mesmo após cientificar o representante sindical de que sua presença seria necessária para fins de discussão do PLR a ser instituído, poderia se deparar com a impossibilidade de obrigar tal agente a exercer o seu mister, mas o mínimo que se poderia esperar é que esta recorresse aos termos do art. 4º, inciso I e II da referida lei 10.101/00³.

Portanto, no caso em apreço, em particular no que tange à participação do representante sindical nas negociações do PLR, não considero que os preceitos legais, frise-se, obrigatórios, tenham sido observados na elaboração do Programa de participação nos lucros do qual resultou a presente atuação.

³ Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996.

O recurso traz algumas considerações sobre a regularidade da comissão de empregados e quanto à territorialidade da representação sindical que teria participado do processo, afirmando serem aspectos superados pela decisão recorrida, mas que esta incorreu em grave equívoco ao afirmar que o PLR foi imposto pelo departamento de recursos humanos da recorrente.

Sustenta que, de fato, elaborou uma proposta para ser discutida e alterada, se necessário, sendo que, ao final das reuniões, os seus termos foram aprovados pelos representantes dos empregados membros da comissão e pelo empregador, além de ratificada pelo sindicato.

Realmente, não há impedimentos para que uma proposta apresentada por qualquer um dos lados de uma mesa de negociação alcance a simpatia de todos e seja, ao fim, aprovada sem qualquer alteração (é improvável, mas não impossível). Contudo, a questão da mera ratificação pelo sindicato macula os termos acordados, já que, sem a presença do representante da entidade representativa dos trabalhadores, não houve a mitigação da diferença de poder existente entre capital e trabalho. Assim, ainda que não entenda que haja mácula somente pelo fato de ter sido apresentada e aprovada proposta da empresa, não houve de fato negociação, já que a voz dos empregados apresentava-se embargada diante do força do capital.

No que tange ao pagamento de valores a título de PLR em valores muito superiores à remuneração anual do colaborador, conforme explicitado no item 4.2.33.1, fl. 77, embora não haja previsão legal que limite o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados, a questão deve ser observada sob prisma do Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito.

Não parece razoável que um empregado de uma empresa receba, a título de incentivo, em um determinado mês, um valor equivalente 78 vezes o seu salário ou um plus de 7.800% de sua remuneração mensal (tendo como exemplo o Sr. Michel Zissis Puigcerver, planilha de fl. 77).

Considerando a perenidade de tais ajustes no tempo o que pode ser observado pelos reiterados Programas semelhantes instituídos ano após anos, fica evidente que, para tal colaborador, o que de fato retribui o seu trabalho não é o salário, mas a PLR, a qual passa a ser o principal diferencial, inclusive, para fins de escolha do seu empregador.

Assim, a forma adotada pelo empregador para remunerar o trabalho dos seus funcionários o fez desvirtuar o fim social do seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, subvertendo a essência da legislação de regência, em claro abuso de direito, o que se considera ato ilícito nos termos do art. 187 da Lei 10.406/2002:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Por fim, no que tange à falta de definição de objetivos institucionais, há de se ressaltar que a previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7º) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados no art. 3º da Carta Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional

observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, a empresa, o empregado e a coletividade.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como *instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade*.

Neste sentido, o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

E como aferir que está ocorrendo ganho de produtividade se o Plano em comento limita-se a definir metas para os empregados, como balizas para a definição dos seus direitos, mas sem indicar onde se deseja chegar com esse esforço adicional? Ora, será que, mesmo cada colaborador cumprindo com louvor o seu papel no curso do período, está acontecendo incremento de produtividade representativa de lucros ou resultados melhores do que os identificados em períodos anteriores? Onde está o benefício para a coletividade, para o interesse público?

Desta forma, não considero que haja qualquer reforma a ser implementada no lançamento ou na decisão recorrida neste tema.

- METAS GLOBAIS X METAS INDIVIDUAIS.

- DA INEXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO MENSAL.

As questões tratadas nestes tópicos não merecem ponderações adicionais por parte deste Relator, já que suficientemente analisadas no voto da Conselheira Dione Jesabel Wasilewski, transcrito alhures, e nas considerações adicionais acima, que acolho como razões de decidir para negar provimento ao recurso voluntário nestes temas.

DA MULTA DE GFIP - "BIS IN IDEM" - INAPLICABILIDADE DA MULTA SOBRE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA QUANDO EXISTE AUTUAÇÃO PRINCIPAL DE PLR

MULTA DE GFIP - ERRO NO CÁLCULO DA MULTA POR OMISSÃO EM GFIP

Insurge-se a defesa contra o auto de infração por descumprimento de obrigação acessória, por ter apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, imputação que foi mantida pela decisão recorrida, que entendeu que não há de se falar em *bis in idem*, data a diversidade de natureza de obrigações tributárias contidas em cada auto de infração.

Reafirma a regularidade dos pagamentos efetuados a título de PLR e que praticou uma única conduta, que resultou, de forma não intencional, na ausência de recolhimentos de tributo previdenciário e não declaração de tais valores, tendo sido punida com os acréscimos

legais decorrentes do lançamento de ofício e, ainda, penalidade isolada pelo descumprimento de obrigação acessória, violando o princípio da consunção.

Sustenta que, mesmo que seja considerada devida a exigência de AIOA, esta deveria ser calculada nos termos do artigo 32-A da lei 8.212/91.

Sintetizadas as razões da defesa, há de se ressaltar que a Autoridade lançadora, em razão da alteração da legislação em questão a partir da edição da MP nº 449/2008, em atenção à retroatividade benigna a que alude a alínea "c" do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN) ⁴, promoveu o devido cotejamento para avaliar qual legislação deveria ser aplicada, a vigente na data da ocorrência do fato gerador ou a legislação nova.

Tal procedimento foi bem destacado pela Decisão recorrida, nos seguintes termos:

Todavia, apensar de não constar dos autos o demonstrativo de cálculo do caráter mais benéfico da penalidade, podemos apresentar a seguinte planilha:

Comp	Contrib Devida	Multa de Mora 24%	Multa GFIP	Total Legislação Antiga	Multa de Ofício 75%	Multa Mais Benéfica
fev/08	3.149.799,08	755.951,78	60.108,30	816.060,08	2.362.349,31	Anterior
ago/08	3.104.897,41	745.175,38	60.108,30	805.283,68	2.328.673,06	Anterior

Como se vê, a multa mais favorável ao contribuinte, no período anterior à vigência da Medida Provisória nº 449/2008, isto é, até a competência 11/2008, inclusive, foi a multa de mora até então vigente (artigo 35 da Lei nº 8.212/91), cumulada com a multa pelo descumprimento da obrigação acessória (artigo 32, IV, § 5º da Lei nº 8.212/91).

Assim, é possível constatar que o cerne da questão se restringe à possibilidade de aplicação cumulativa da multa de ofício com a penalidade pelo descumprimento de obrigação acessória. Além disso, deve-se avaliar se a penalidade nova prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91⁵, tem a mesma natureza da penalidade exigida nos autos, com vistas à sua aplicação retroativa por se apresentar mais benéfica ao contribuinte.

De início cumpre destacar que os artigos da Lei nº 8.212, de 1991, com as alterações da Lei nº 9.528, de 1997, que previam as penalidades por descumprimento de obrigações principais e acessórias, tinham a seguinte redação:

“Art. 32. A empresa é também obrigada a:(...)

IV informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciárias e outras informações de interesse do INSS. (...)

§4º. A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo. (...)

⁴ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

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

⁵ Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – 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, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (...)

II. para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:

a) a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;

Assim, no caso em apreço, considerando-se que houve aplicação de multas pelo descumprimento de obrigações principais e acessórias, no contexto de lançamento de ofício, o entendimento majoritário neste Conselho é no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35 da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixava dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício.

Tais exigências, não se confundem com a multa prevista no art. 32-A, que passou a existir a partir da edição da MP 449/08, ao mesmo tempo em que o inciso I do art. 44 da lei 9.430/96 passou a prever uma única penalidade de ofício incidente *sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata*.

Não obstante, no caso em tela, embora, em uma análise apressada pode-se considerar que o contribuinte tenha alguma razão em apontar que o não recolhimento e a não declaração dos valores considerados devidos pela fiscalização apresentam conexão entre si, o fato é que a legislação foi taxativa em prever as duas penalidades, tudo, naturalmente, em razão de que o recolhimento, em si, não supre toda a falha identificada na conduta irregular, já que a informação em GFIP alcança objetivos sociais que transcendem a expectativa meramente fiscal de suprimento de caixa da União.

Assim, correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos.

A correta comparação para fins de aplicação da retroatividade benigna, bem assim a regularidade da aplicação concomitante de tais exigências podem ser verificadas pelos termos da Sumula Carf nº 119, de observância obrigatória por este Colegiado, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, a partir de tais considerações, conclui-se que a autuação fiscal decorrente do descumprimento de obrigação acessória em tela é devida, ainda que exigida em conjunto com a penalidade por descumprimento de obrigação principal. Ademais, a verificação para fins de aplicação da retroatividade benigna *deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996*.

Portanto, não merece reparo a decisão recorrida.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo