



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

Processo n° 13896.720286/2013-81
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-003.558 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de abril de 2017
Matéria Contribuições Previdenciárias
Recorrente CP Promotora de Vendas S.A.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/08/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. CONDIÇÕES. PARTICIPAÇÃO SINDICAL. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. INOBSERVÂNCIA. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

A fixação de critérios para pagamento de PLR baseados unicamente na produção do empregado, desvinculado de qualquer resultado da empresa, aliada à existência de linha de crédito em empresa do mesmo grupo econômico garantida pelos valores semestralmente pagos como participação nos lucros e resultados, evidenciam que o instituto foi utilizado como substituição ao salário, o que contraria a legislação de regência. Os valores pagos em virtude de programa de PLR estabelecido em desconformidade com as exigências da Lei nº 10.101, de 2000, constituem salário-de-contribuição, base de cálculo para as contribuições previdenciárias.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

A multa de ofício tem natureza jurídica de penalidade tributária e integra o conceito de crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, razão pela qual está sujeita aos juros moratórios.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para excluir do lançamento a qualificadora da multa de ofício. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Marcelo Milton da Silva Risso, Dione Jesabel Wasilewski (Relatora), que mantinham a qualificadora e José Alfredo Duarte Filho que votou pelo provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora.

EDITADO EM: 15/05/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, Jose Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Daniel Melo Mendes Bezerra. Ausente justificadamente o Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls 4273/4362) apresentado em face do Acórdão 05-40.782 da 6ª Turma da DRJ/CPS (fls 4084/4143)) que julgou improcedente impugnação (fls 2506/3013) apresentada aos seguintes autos de infração:

- Debcad nº 51.020.557-7 - obrigação principal - relativo à exigência da contribuição patronal e da contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, abrangendo o período de 01/01/2009 a 31/12/2009, no valor consolidado, em 18/02/2013, de R\$ 25.266.129,47;
- Debcad nº 51.020.558-5 - contribuição devida para outras entidades e fundos, no mesmo período, no valor consolidado, em 18/02/2013, de R\$ 6.978.264,24.

A motivação para o lançamento fiscal está descrita no Relatório Fiscal de fls 94 e ss e consiste na desconsideração dos valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados nas competências 02/2009 e 08/2009, por entender a fiscalização que o valor pago a esse título consistiria em remuneração variável já que resultaria apenas da produtividade individual (item 4.2.8).

Além disso, aponta também a fiscalização que os acordos de PLR não estabelecem qualquer meta para a empresa (item 4.2.9) e que os documentos para instituição do Plano não foram elaborados nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, já que não houve participação efetiva do sindicato, tendo este apenas recebido os termos para registro (item 4.2.11).

A fiscalização questiona também a base territorial da entidade sindical escolhida para negociação da PLR, que 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 cidade de São Paulo, quando o endereço da matriz da empresa seria a cidade de São Caetano do Sul,

cuja base territorial pertenceria ao sindicato de Santo André (item 4.2.14). Segundo a autoridade fiscal, através de informações obtidas na GFIP da matriz, na competência 12/2007, este estabelecimento registraria a quantidade de 1.022 empregados de um total de 1.400, portanto a maioria dos empregados não pertenceria à base territorial do sindicato eleito para participar da negociação (item 4.2.19).

É apontado ainda pela fiscalização, que a comparação entre os valor da remuneração paga a título de PLR com o valor pago como salário contratual mostra que aquela é superior a esta (item 4.2.33.1).

O relatório fiscal traz algumas decisões de processos trabalhistas reconhecendo que a empresa paga PLR em substituição a comissões (item 4.2.34). Essa tese seria reforçada pela existência de uma linha de crédito através de uma conta garantida aberta no Banco Votorantim, que faz parte do mesmo grupo econômico. A garantia dessa linha de crédito seria o pagamentos, nos meses de fevereiro e agosto de cada ano, de um valor sob o título de PLR (item 4.2.35).

Quanto a esse aspecto, a fiscalização apresenta a seguinte conclusão:

4.2.37. A partir dos documentos apresentados, dos processos trabalhistas examinados e dos esclarecimentos prestados, conclui-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.

Intimada, a empresa não apresentou o convênio junto ao Banco Votorantim, relativo à linha de crédito oferecida aos seus empregados (item 4.3.2).

Do ponto de vista contábil, a fiscalização destaca que a empresa realiza mensalmente provisão para pagamento de PLR com base na produtividade de cada empregado (item 4.3.1) e que na conta 188303000500007 - "Adto particp resultados" haveria lançamentos cujo histórico seria "pgto adto quinzenal", o que seria vedado pela lei nº 10.101, de 2000 (item 4.3.5).

A conclusão da fiscalização é de que:

4.4.1. A forma de a empresa remunerar seus empregados consiste no pagamento mensal do salário contratual, conforme constatamos em sua Folha de Pagamento, e da remuneração variável apurada com base na produtividade/desempenho paga a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, nos meses de fevereiro e agosto de cada ano, numa tentativa de se "ajustar" aos ditames previstos no artigo 7º, incisoXI, da CF e aos requisitos estabelecidos pela Lei 10.101/2000.

4.4.2. 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 de 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.

O lançamento fiscal foi realizado com multa qualificada, sob a seguinte fundamentação:

8.1 Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados e examinados pela Auditoria Fiscal, e considerando o procedimento adotado pela empresa para pagamento da remuneração variável do empregado, calculado através de sua produtividade/desempenho, sob o título de participação nos lucros ou resultados, a Auditoria Fiscal concluiu que a empresa agiu de forma a se eximir do recolhimento das Contribuições Previdenciárias devidas sobre a remuneração (parte variável) de seus empregados, deixando inclusive de informar em GFIP tais valores. Diante da ocorrência desses fatos que, EM TESE, configuram o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA e para OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS), previsto nos artigos 337-A, Inciso III do Código Penal, combinado com os artigos 71 e 72 da Lei 4502/1964, de 30/11/1964, a multa foi qualificada nos termos do artigo 44, § 1º da Lei 9430/1966 de 27/12/1966, DOU de 30/12/1966, a seguir transcritos, para as competências a partir de 12/2008:

A impugnação a este lançamento deu ensejo ao Acórdão acima identificado, que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/12/2009

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, apóia 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.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. IRREGULARIDADE. MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO. CABIMENTO.

Configura hipótese de qualificação da multa de ofício, por força da sonegação, a situação onde o sujeito passivo deixa de informar, na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social GFIP, os valores de remuneração relativos à Participação nos Lucros e Resultados, quando irregular esta participação.

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 compõe 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

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento

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

Dessa decisão, teria sido dada ciência à empresa interessada CP Promotora de Vendas S/A, através de intimação enviada a seu endereço em Barueri/SP (fls 4148), que teria sido entregue em 03/09/2013 (fls 4149).

Tendo transcorrido o prazo de 30 dias sem manifestação da interessada, foi lavrado termo de perempção (fls 4155) e enviada carta de cobrança com aviso de recebimento datado de 03/11/2014 (fls 4169).

Em resposta de 27/11/2014, a empresa BV Financeira S.A - CFI, sucessora da empresa CP Promotora de Vendas S.A., informou que não teria recebido a decisão acerca da impugnação apresentada no processo em questão (fls 4171/4181).

Foi realizada nova intimação, desta feita através de "termo de ciência por abertura de mensagem - comunicado" pelo qual considerou-se o destinatário cientificado da decisão do julgamento em 11/02/2015 (fls 4196).

Em 12/03/2015 (fls 4363), tempestivamente, portanto, foi registrada a solicitação de juntada dos documentos que incluem o recurso voluntário (fls 4273/4362), no qual a recorrente alega, em síntese, que:

1. Todos os pagamentos efetuados a título de PLR foram feitos rigorosamente nos termos do art. 7º da Constituição Federal e da Lei nº 10.101, de 2000;
2. Mesmo que houvesse alguma irregularidade nos pagamentos feitos a esse título, ela estaria limitada aos casos em que houve trânsito em julgado da decisão trabalhista e nos em que houve contratação da conta garantida;
3. Em função do exposto no item anterior, revela-se que a autuação se deu de forma genérica, sem a identificação exata dos fatos geradores e individualização dos valores recebidos;
4. Não é possível a cobrança da multa de 75% ante à expressa limitação a 20% constante da nova redação do art. 35, da Lei nº 8.212, de 1991;
5. Não há base legal ou fática para a aplicação de qualquer multa agravada, já que o STF já pacificou o entendimento de que multas acima de 100% são inconstitucionais;
6. Protesta pela realização de perícia, para que responda: se houve desembolso de PLR nas datas que conferem com seus registros contábeis; se os valores pagos a título de gratificação quinzenal são parte do PLR e em que conta estão registrados; se os valores pagos a título de gratificação quinzenal foram tributados pelo INSS e se a provisão contábil de PLR registrada mensalmente implicou efetivo desembolso.
7. Seu pagamento de PLR atendeu as três exigências estabelecidas em lei, quais sejam: (i) o acordo de PLR deverá ser feito mediante negociação entre a empresa e seus empregados, por meio de comissão escolhida entre as partes, convenção ou acordo coletivo; (ii) dos instrumentos decorrentes das negociações deverão advir regras claras e objetivas; (iii) a entidade sindical deverá participar/ter ciência das negociações;
8. Não houve adiantamento mensal de PLR e as decisões judiciais trazidas pela fiscalização não fazem prova disso;

9. O contrato de empréstimo bancário junto ao Banco Votorantim não envolve a recorrente e não ficou comprovado que ela orchestra os adiantamentos e saques mensais de forma consolidada por todos os empregados;
10. Se o empréstimo fosse adiantamento de PLR o fato gerador seria deslocado para a data em que efetuado, e não em lançamentos semestrais como fez a fiscalização;
11. A possibilidade de empréstimo através da conta garantida com a vantagem de já possuir uma linha de crédito pré-aprovada é só um dos produtos financeiros que a empresa disponibiliza a seus empregados;
12. Essa linha de crédito possuía como data avençada para pagamento dos empréstimos os meses de fevereiro e agosto de cada ano, porque o objetivo do Banco era garantir o pagamento do empréstimo bancário através do PLR;
13. A abertura da conta e solicitação de empréstimo era voluntária e só 41,2% dos empregados optaram por contratar o empréstimo;
14. O empréstimo era oneroso;
15. Os controles que eram feitos contabilmente consistiam em meras provisões;
16. As empresas do grupo possuem sistema de contabilidade compartilhada, o que permite ao Banco Votorantim S.A. ter conhecimento das provisões mensais feitas pela Recorrente para o pagamento de PLR e, conseqüentemente, essas provisões fornecem a segurança necessária para que o banco possa conceder empréstimo aos empregados sob baixo risco;
17. O lançamento realizado a título de adiantamento quinzenal de PLR foi equivocado, uma vez que se tratava de pagamento de gratificações, e já foi objeto de retificação e pagamento da contribuição previdenciária sobre ele incidente.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões (fls 4369/4394) alegando também que se tratava de pagamento de remuneração variável com base tão somente na produtividade de cada empregado ou, quando muito, de equipes ou lojas de captação, não podendo receber o tratamento de PLR. Essa ideia seria reforçada pela existência de empréstimos obtidos junto a empresa do mesmo grupo econômico.

Aduz ainda que não houve a efetiva participação do sindicato, exigência que não pode ser relativizada, pois implicaria declaração de inconstitucionalidade de lei válida e vigente, e que a discrepância entre os salários e os valores pagos a título de PLR demonstrariam que este está sendo utilizado para substituir aquele.

Também defende a PFN a manutenção da multa qualificada, uma vez que a conduta descrita teria como propósito mascarar o pagamento de verbas remuneratórias e, com isso, reduzir a tributação das contribuições previdenciárias e objetivava também modificar as características essenciais do fato gerador, o que caracteriza fraude.

Defende, por fim, a legalidade da incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

É o que havia para ser relatado.

Voto Vencido

Conselheira Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

O recurso apresentado preenche os requisitos de admissibilidade e dele conheço.

Preliminares

A empresa faz uma série de alegações que devem ser entendidas como preliminares de mérito, uma vez que implicariam a nulidade do auto de infração. As mesmas razões que invoca como motivo de nulidade são as utilizadas para justificar a necessidade de perícia.

Neste caso, manifesto-me desde já no sentido de que esses pedidos ficam prejudicados pela análise que farei do mérito. Ou seja, entendo ser desnecessária a perícia pois sua realização não seria suficiente para afastar as máculas que existem no plano de PLR apresentado, o que afasta a natureza dos pagamentos efetuados a esse título, caracterizando-os como rendimento sujeito à tributação pelas contribuições previdenciárias.

Da mesma forma, entendo não caracterizada a nulidade invocada, uma vez que a separação entre os valores pagos a empregados que realizaram e os que não realizaram a operação de crédito que lhes foi viabilizada pela recorrente não traria qualquer efeito na apuração dos tributos devidos.

Rejeito, portanto.

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 2201-003.417, 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 Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descuidar 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 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por ser regra de estrutura a norma de isenção **“introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta”** (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed.

Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

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

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

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

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

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

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 Duvidos - 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%	
	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%		
Operador CDC	De	Até	% sobre ML	
	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%	
	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%		
Gte Relac. Consig. Público	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%	
Promotor Consig. I, II, III	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 TST-RR-1601-73.2012.5.02.0314, 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 I 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.

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

Quando 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 rejeitados 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 COMISSIONADA 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 RO-0001188-67.2015.5.14.0008, 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 - 184-51.2014.5.03.0035, 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 - 2604-24.2012.5.15.0016, 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 termos 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 2301-003-731, 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 hermeneuta. 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 confiscatório; 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 confiscatório 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".

Multa qualificada

A fiscalização aplicou a multa qualificada prevista no art. 44, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996, que tem a seguinte redação:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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;

(...)

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos [arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964](#), independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis;

Os dispositivos mencionados no § 1º, por sua vez, prevêm o que segue:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

Na situação descrita nos presentes autos, entendo que não se trata de mero erro de interpretação da legislação que teria levado a recorrente a classificar como PLR valores com natureza de comissão.

A existência de convênio com empresa do mesmo grupo, abrindo linha de crédito vinculada ao valor devido a cada empregado mensalmente revela a perfeita compreensão da natureza do pagamento que estava sendo realizado, bem como a intenção de se utilizar de subterfúgios de forma a garantir a operacionalidade do esquema.

Com esta prática resta caracterizada a ação dolosa tendente a impedir o conhecimento da autoridade fiscal quanto à ocorrência do fato gerador.

Nego provimento ao recurso no que diz respeito à multa de 150%.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da multa, aplico o seguinte enunciado da súmula CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Multa de 75%

A recorrente procura aplicar às multas de ofício previstas no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, as limitações existentes para a multa de mora, que se encontra regulamentada no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, c/c com o art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

Ambas as multas têm regramento próprio e não se confundem. Ademais, eventuais decisões administrativas ou judiciais que possam ter aplicado as regras de uma, à outro, tem seu âmbito de eficácia limitado ao processo em questão.

Nego provimento ao recurso quanto a essa matéria.

Da cobrança de juros sobre multa

Ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, o Código Tributário Nacional preceitua o seguinte:

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

(...)

Assim, a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima. Quer dizer, tanto a multa de ofício como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Cabe observar, ainda, que tanto o artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, como o artigo 61 desta mesma Lei, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, conforme demonstrado abaixo:

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

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

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se vê, a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, já que a multa de ofício se enquadra dentro do conceito de “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Ademais, observa-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício também está amparada pelo parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430, de 1996, já que este estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário “correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente” incidem juros a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo.

Com efeito, em que pesem as alegações apresentadas pela Autuada, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros sobre a multa de ofício, visto que ela se encontra expressamente prevista em lei e que as autoridades administrativas estão plenamente vinculadas à legislação em vigor.

Nesse sentido, cabe citar os seguintes precedentes judiciais e administrativos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).

(...)

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

(...)

(CARF, Acórdão nº 1301-00.810, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro designado para o voto vencedor Waldir Veiga Rocha, Sessão de 01/02/2012)

(...)

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

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

(CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)

Conclusão:

Em vista do exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

Dione Jesabel Wasilewski - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado

Em que pese a logicidade e os argumentos apresentados, ousou discordar da ilustre Conselheira Dione Wasilewski nos pontos que passo a abordar.

Ressalto, por amor a clareza, que concordo com todas as questões que não constarem da presente manifestação.

Deixo claro que, embora divirja quanto ao motivos pelos quais dou parcial provimento ao recurso, somente para afastar a qualificadora da multa de ofício aplicada, devo mencionar as razões pelas quais concordo com a conclusão da ínclita Relatora quanto à negativa de acolhimento do recurso.

Início pela razões da minha concordância quanto à incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR, ou seja, pelos motivos que devem ser afastados os programas de participação nos lucros ajustados.

Retorno, honrado pela menção, ao trecho reproduzido pela eminente Relatora que contém meu entendimento doutrinário sobre a natureza jurídica da participação nos lucros e resultados:

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

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

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

(grifamos)

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

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

O trecho acima já corrobora o entendimento - doutrinariamente majoritário - de que as verbas pagas a título de PLR tem intrinsecamente natureza remuneratória, posto que decorre de ajuste efetuado entre empregador e trabalhador para o atingimento de determinado objetivo, seja ele individual ou coletivo.

Reafirmo que a Participação nos Lucros ou Resultados tem sempre - digo e repito - sempre, natureza remuneratória, se não observadas os requisitos legais. Não se pode não reconhecer a natureza contraprestacional de uma verba paga com base no atingimento de uma meta, de um objetivo, de um ajuste, pactuados previamente. Exsurge a natureza contraprestacional em verba previamente acordada em que cabe ao empregado o cumprimento do combinado.

Em publicação recente (*Aspectos Trabalhistas e Tributários dos Bônus de Contratação e de Retenção, 'in' HENARES NETO, Halley (et all coord.), Temas Atuais de Tributação Previdenciária*, Cenofisco Ed, 2017. pg. 176), pude afirmar:

"Do exposto, assentemos: o pagamento percebido do empregado terá natureza salarial quando este pagamento for recebido como resultado do serviço prestado, pelo tempo à disposição,

quando for o caso de interrupção do efeito do contrato de trabalho (no caso ausência de trabalho), ou por força do contrato, individual ou coletivo, de trabalho. Nesses, e somente nesses casos, a verba recebida diretamente do empregador terá natureza salarial. A essa verba, se acresce a gorjeta, e teremos assim, as verbas remuneratórias.

Todo o resto, remuneração não é."

Ora, ao ajustar-se uma meta, seja ela individual ou coletiva, ou mesmo uma simples condição que o trabalhador deva cumprir - como por exemplo não se atrasar mais que determinados minutos (denominado, usualmente, prêmio pontualidade)- vinculando o cumprimento dessa condição ao pagamento de determinado valor, verifica-se a natureza remuneratória dessa verba.

No sentido do alegado, caminha a doutrina dos seguintes professores da Faculdade de Direito do Largo São Francisco: Amauri Mascaro (*Iniciações ao Estudo do Direito do Trabalho*, 25ª ed. Ed. Saraiva, pg. 316), Homero Batista Mateus da Silva (*Curso de Direito do Trabalho Aplicado, Vol. 5, Livro da Remuneração*, Ed. Elsevier. pg. 20), e Sergio Pinto Martins (*Direito do Trabalho*, 23ª ed. Ed. Atlas, pg. 209).

Do exposto, não se pode concordar, por confrontar totalmente com a melhor doutrina, com os argumentos esposados pela Relatora e que constam do voto condutor da decisão proferida pelo TST, no AI TST-RR-1601-73.2012.5.02.0314, julgado em 22/02/2017, Relatora Ministra Maria Cristina Irigoyen Peduzzi, 8ª Turma, quando diz que não se pode considerar válida uma programa de PLR que institua metas individuais.

Não há essa vedação na Lei nº 10.101/00. Não se pode criar, por mera interpretação, restrições ao gozo de um direito constitucionalmente esculpido.

Tal afirmação não desconsidera que - havendo comprovado vício no negócio jurídico que instituiu a PLR, ou seja, sendo o instrumento previsto na Lei nº 10.101/00 usado de forma a desvirtuar o pagamento de salários, ou seja, verdadeira simulação, não pode o operador do direito, seja o juiz, seja o auditor, ou aquele que tem que verificar a situação fática, se apegar aos requisitos formais, e mesmo materiais, do programa de participação nos lucros atribuindo-lhe os efeitos do negócio firmado, sendo este nulo - por viciado - no plano do direito.

Porém, como dito, tal vício deve ser provado, o que convenhamos, não é de difícil operacionalização, posto que o salário tem características marcantes, indelévels, que possibilitam o afastamento do manto protetivo da Lei nº 10.101/00.

Dito de maneira diversa, a Lei nº 10.101/00 expressa o comando constitucional de que uma verba - com nítida natureza salarial - passa a ser, de todo e qualquer ponto de vista, desvinculada da remuneração para todos os efeitos, sejam trabalhistas ou tributários, quando cumpridos os requisitos previstos na lei, de maneira completa, sem ausência de nenhum deles, implementando o ajuste que o legislador objetivou, de maneira plena, sem vícios, sem falhas, sem atalhos, fazendo o tão sonhado e idealizado pacto entre o capital e o trabalho.

Não obstante, como sempre digo, não cabe ao intérprete criar restrições ao gozo de um direito, criando norma - a seu critério - dentro do texto da lei. Desafio o operador do direito a extrair do texto da Lei nº 10.101/00 um comando, uma regra na acepção de Tércio

Sampaio Ferraz ou de Humberto Ávilla, que determine que a verba a paga a título de PLR não pode substituir o salário.

Reproduzo o texto da Lei que contém os vocábulos participação, salário e substituir:

"Art.3º A participação de que trata o art. 2º 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."

Ora, mera leitura, com os olhos de ler, explicita o comando legal: A PLR não substitui o salário ou o complementa. Não é base de incidência de qualquer encargo. Não se aplica o princípio da habitualidade à PLR.

Assentemos: o artigo 3º é nítido comando ao interprete para que esse não use a vis atrativa do contrato de trabalho para considerar a verba sob a rubrica de PLR como verba remuneratória.

Porem, repito, tal afirmação não deve ser usada para corroborar qualquer uso da PLR como forma de burlar as normas trabalhistas, inclusive, a substituição de verba salarial por outra qualquer, seja indenizatória, seja benefício, seja utilidade.

O artigo 9º da CLT permite que o sistema jurídico - apoiado no ordenamento positivo - permaneça íntegro quando de tal conduta:

"Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação."

Tal constatação é determinante para que o intérprete possa ter os limites que a Carta de República impôs para que tal verba seja desvinculada da remuneração: os limites da Lei nº 10.101/00. Lei de conteúdo trabalhista e de efeitos tributários.

Do exposto, forçoso verificar, no caso em apreço, se os programas de PLR firmados pela Recorrente, cumpriram os ditames legais.

De plano, verifico que não.

Há ofensa ao disposto no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00. Não se implementou programas de participação nos resultados com metas claras, embora como dito pela Relatora, objetivas.

Não há clareza na profusão de objetivos, de parâmetros, de condições, de sub-condições, de detalhes de tal monta que a simples determinação das metas demandaram o uso de expressões como: margem bruta, custos variáveis, provisão de devedores duvidosos e acordos comerciais.

Recordemos cada um deles:

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:

- Consultas em empresas conveniadas para confirmação de cadastros dos clientes.
- Alienação Fiduciária (instrumento que serve como garantia em contratos inadimplentes e com busca e apreensão do bem).
- Emissão (impressão de capa, contra capa e lâminas do carnê) e Envio de Carnê aos clientes
- Registro de Contrato onde há obrigatoriedade de registrar cada contrato de financiamento em cartório.
- TED/DOC custo cobrado pelo Banco referente à emissão da TED ou DOC.

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.

Ora, parcelas trazidas a valor presente pela taxa de captação respectiva, obedecendo as particularidades de prazos e juros; o custo de um contrato de alienação fiduciária - que o próprio instrumento de PLR precisa explicar o que é; o custo de impressão e de envio de um carnê, o custo de uma TED ou DOC, além dos cálculos de uma provisão para devedores duvidosos não podem ser considerados como componentes de uma regra clara.

Não se trata de algo razoável, que busque integrar os trabalhadores nos objetivos empresariais de maneira fácil, de forma que eles possam saber - num átimo - o que devem fazer em seu dia a dia para atingir as metas ajustadas.

Não se pode entender que houve ajuste com regras claras, simples.

Tal vício na formulação do acordo de participação nos lucros é insuperável.

Ressaltando, uma vez mais, minha concordância com os demais pontos abordados pela Relatora, nego provimento ao recurso nessa parte.

MULTA QUALIFICADA

Outro ponto de divergência, este que leva a conclusão distinta, ocorre quanto ao cabimento da multa qualificada.

Sobre o tema, assim se pronunciou a autoridade fiscal (fls 136):

8.1 Pelos fatos aqui relatados, bem como pelos documentos apresentados e examinados pela Auditoria Fiscal, e considerando o procedimento adotado pela empresa para pagamento da remuneração variável do empregado, calculado através da sua produtividade/desempenho, sob o título de participação nos lucros ou resultados, a Auditoria Fiscal concluiu que a empresa agiu de forma a se eximir do recolhimento das Contribuições Previdenciárias devidas sobre a remuneração (parte variável) de seus empregados, deixando inclusive de informar em GFIP tais valores. Diante da ocorrência desses fatos que, EM TESE, configuram o CRIME DE SONEGAÇÃO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA e para OUTRAS ENTIDADES E FUNDOS (TERCEIROS), previsto nos artigos 337-A, Inciso III do Código Penal, combinado com os artigos 71 e 72 da Lei 4502/1964, de 30/11/1964, a multa

9430/96: A qualificadora da multa se encontra definida no artigo 44, § 1º da Lei

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) 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;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Já a Lei nº 4.502, de 1964, preceitua:

*Art . 71. **Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:***

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72."

A leitura do texto legal demonstra que, havendo intuito doloso de fraudar ou sonegar tributos deve-se aplicar a multa de ofício com seu percentual em dobro.

Logo necessário perquirir os conceitos aplicáveis.

O dolo, leciona Luiz Regis Prado (*Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, p. 113), se observa quando

"(...) age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal do delito."
(negritamos)

Transportando para a seara tributária, podemos dizer que age dolosamente o contribuinte que conhecendo a incidência tributária, sabendo que determinada conduta enseja o fato gerador, dela procura se afastar, não com vista a não praticar o fato ensejador da incidência, mas sim, buscando de alguma forma, se escusar ao cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido a dicção da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a reduzir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Já a sonegação, nos dizeres legais, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte ou do crédito tributário.

Claro resta que a intenção do agente, do contribuinte é determinante para caracterização da fraude e da sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64. E mais, deve ser provada pela Fisco.

Mas como a Autoridade Fiscal pode verificar a intenção do contribuinte, se a verificação do cumprimento das obrigações tributárias é realizada, praticamente sempre, tempos após o surgimento dessas obrigações?

Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ªed., Saraiva, pág. 790), ensina que sonegação, nos dizeres da Lei 4.502, pressupõe:

"falsidade: nesses casos, o que se pune não é o não pagamento, mas a declaração falsa, a omissão de informação ou declaração, (...)"

No tocante à fraude, a lição de Vasco Branco Guimarães, reproduzida por Paulsen (*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 15ª ed., Livraria do Advogado Editora, p. 1117), nos auxilia:

"A fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa a obtenção indevida de vantagem mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de qualquer outra vantagem patrimonial à custa de receitas tributárias"

Ora, não consta do relatório fiscal que as condutas do Recorrente visavam impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador ou reduzir suas condições essenciais com vista a obtenção de vantagem por meio da postergação ou não pagamento do tributo devido.

Mera menção de que a conduta adotado pelo contribuinte reduziu ou suprimiu o tributo devido não demonstra a intenção, o querer do agente em tal prática.

Não se presume a fraude. Se comprova.

Não soube, ou não pode, comprovar o Fisco que a conduta ensejadora do lançamento de ofício era, intencionalmente, destinada a reduzir os tributos devidos pelo contribuinte.

Recurso voluntário provido nessa parte.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos mencionados, voto por dar provimento parcial ao recuso voluntário para excluir do lançamento a qualificadora da multa de ofício, reduzindo o percentual a ser aplicado para 75%.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira - Redator designado