



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

Processo n° 16327.721070/2011-13
Recurso n° 999.999 Voluntário
Acórdão n° 2301-003.755 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de outubro de 2013
Matéria CONT. PREV - CONTRIBUIÇÕES DE TERCEIROS - OBRIGAÇÕES
ACESSÓRIAS - PLR
Recorrente BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/08/2008

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. AUSÊNCIA DE OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL REGIDO PELO § 4º, ART. 150, DO CTN.

Comprovada a ocorrência de pagamento parcial, a regra decadencial expressa no CTN a ser utilizada deve ser a prevista no § 4º, Art. 150 do CTN, conforme inteligência da determinação do Art. 62-A, do Regimento Interno do CARF (RICARF), em sintonia com o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no Recurso Especial 973.733.

No presente caso, há, nos autos, a comprovação da existência de recolhimentos parciais, motivo da aplicação da regra decadencial determinada no § 4º, Art. 150 do CTN.

IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO DE ARGUMENTO FUNDADO EM INCONSTITUCIONALIDADE DE TRATADO, ACORDO INTERNACIONAL, LEI OU DECRETO.

Por força do art. 26-A do Decreto 70.235/72, no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). FORMALIZAÇÃO. PERÍODO DE AFERIÇÃO.

A negociação entre a empresa e seus empregados, que tem por objeto a PLR, deve ser concluída e formalizada dentro do período de aferição do resultado constante dos instrumentos de negociação.

No presente caso, a negociação foi concluída e formalizada antes do término do período de aferição dos resultados, motivo do provimento do recurso.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DATA DE ASSINATURA E ARQUIVAMENTO DO ACORDO NO SINDICATO DA CATEGORIA.

Diante da ausência de expressa determinação legal e da necessidade de o intérprete garantir o atingimento das finalidades da norma imunizadora e de sua respectiva regulação, a razoabilidade impõe que os instrumentos de acordo (entre as partes ou coletivo) que versem sobre pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados a empregados devem estar assinados e arquivados na entidade sindical até o último dia do semestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Caso a empresa comprove que as negociações estavam em curso e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, o prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo passa para o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CORREÇÃO.

Dos instrumentos decorrentes da negociação - expressa no Art. 2º da Lei 10.101/2000 - 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 critérios e condições citados na Lei.

No presente caso, os acordos firmados estão em consonância com a Lei 10.101/2000, pois deles constavam 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, por parte dos segurados e do Sindicato, motivo do provimento do recurso.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDOS. VALORES. SUBSTITUIÇÃO. REMUNERAÇÃO.

Não há, em nenhum dispositivo legal regra que determine valor máximo a ser pago a título de PLR.

No presente caso, pelo valor pago de PLR não configurar substituição da remuneração e por não haver na Lei determinação pro valor máximo a ser pago, não há como conceituar os valores pagos como remuneração, motivo do provimento do recurso nesta questão.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91.

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

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

RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS LISTADOS EM ANEXO CORESP OU SIMILAR. APLICAÇÃO DA SÚMULA 88 DO CARF.

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Recurso Voluntário Provido.

Acordam os membros do colegiado: I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, nas preliminares, para excluir do lançamento pela regra decadencial do § 4º, Art. 150 do CTN, as contribuições apuradas até 07/2006, anteriores a 08/2006, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, pela regra do I, Art. 173 do CTN; b) em dar provimento ao recurso, na questão da Participação nos Lucros e Resultados (PLR), devido a data de formalização dos acordos ter ocorrido no período de aferição das metas, nos termos do voto do Redator. O Conselheiro Mauro José Silva acompanhou a votação por suas conclusões. Vencida a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, que negava provimento ao recurso nesta questão; c) em dar provimento ao recurso, na questão da PLR, devido a existência de regras claras e objetivas, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Mauro José Silva, que

negavam provimento ao recurso nesta questão; d) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; e) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa pelo descumprimento de obrigação acessória o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento ao recurso, na questão da PLR, devido a não existência de suposta substituição da remuneração, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros: 1) Bernadete de Oliveira Barros, que negava provimento ao recurso nesta questão, e 2) Mauro José Silva e Wilson Antônio de Souza Correa, que davam provimento parcial ao recurso, para manter no lançamento os valores que ultrapassarem a remuneração anual do segurado; b) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP - deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Damião Cordeiro de Moraes, Wilson Antonio de Souza Correa e Adriano González Silvério, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; III) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Redator: Marcelo Oliveira. Sustentação oral: Marcos César Najjarian Batista. OAB: 127352/SP.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira – Presidente e Redator

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva – Relator

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Damião Cordeiro de Moraes, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

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

Para melhor compreensão do caso, passamos a reproduzir o relatório constante do Acórdão *a quo*:

O presente processo administrativo é constituído pelos Autos de Infração (ATs) a seguir descritos, formalizados com base nos mesmos elementos de prova:

AIOP DEBCAD nº 37.320.579-1, de 31/08/2011: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente a parte patronal para o Fundo de Previdência e Assistência Social - FPAS e referente ao Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa Decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho - GILRAT (antigo SAT), no montante de R\$117.755.302,48 (Cento e dezessete milhões, setecentos e cinquenta e cinco mil, trezentos e dois reais e quarenta e oito centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o levantamento PL - PLR PROGRAMA PRÓPRIO, competência 10/2006, e levantamento PP - PLR PROGRAMA PRÓPRIO, abrangendo as competências 02/2006 a 08/2008, consolidado em 30/08/2011.

AIOP DEBCAD nº 37.320.580-5, de 31/08/2011: Auto de Infração de Obrigação Principal, referente à contribuição para terceiros - Outras Entidades, no montante de R\$13.529.183,11 (Treze milhões, quinhentos e vinte e nove mil, cento e oitenta e três reais e onze centavos), incluindo juros e multa, abrangendo o levantamento PL - PLR PROGRAMA PRÓPRIO, competência 10/2006, e levantamento PP - PLR PROGRAMA PRÓPRIO, abrangendo as competências 02/2006 a 08/2008, consolidado em 30/08/2011.

AIOA DEBCAD nº 37.320.578-3, de 30/08/2011 - Auto de Infração de Obrigação Acessória, por apresentar a empresa GFIP - documento a que se refere o art. 32, IV, §3º da Lei nº 8.212/91, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no montante de R\$457.329,00 (Quatrocentos e cinquenta e sete mil e trezentos e vinte e nove reais).

A auditoria fiscal realizada no Contribuinte acima identificado, após solicitar documentos e esclarecimentos acerca do pagamento de participação nos lucros e resultados — PLR e da remuneração paga aos administradores concluiu que partes do pagamento da PPR são sujeitas à tributação para a Previdenciária Social.

Dos Acordos Próprios de Participação nos Lucros ou Resultados

A BV FINANCEIRA apresentou cópia em arquivo PDF de três acordos de PLR firmados, com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, CNPJ (...). A fiscalização destaca alguns trechos de cláusulas dos mesmos.

Do acordo firmado em 24/02/2005, com vigência de 02 (dois) anos a partir de 01/07/2004 até 30/06/2006, o auditor destaca, também, algumas cláusulas.

Juntamente ao instrumento de negociação do período de 01/10/2004 até 30/06/2006, foram apresentados 4 anexos, partes integrantes deste Auto de Infração.

O anexo I relacionado a Negócios Internos - Trata dos direitos substantivos: critérios efetivos para participação coletiva nos lucros ou resultados da BV Financeira S/A, do qual, o Auditor destaca algumas cláusulas.

O Anexo 2 - relacionado a Negócios Externos - Trata dos direitos substantivos: critérios efetivos para participação coletiva nos lucros ou resultados da BV Financeira S/A, do qual, o Auditor destaca algumas cláusulas.

O Anexo 3 - relacionado à Gestão Integrada - Trata dos direitos substantivos: critérios efetivos para participação coletiva nos lucros ou resultados da BV Financeira S/A, do qual, o Auditor destaca algumas cláusulas.

O Anexo 4 não foi mencionado no § 2º da Cláusula Segunda do Acordo.- relacionado a-DATABASE MARKET - Trata dos direitos substantivos: critérios efetivos para participação coletiva nos lucros ou resultados da BV Financeira S/A, do qual, o Auditor destaca algumas cláusulas.

Do acordo assinado para o período de 01/07/2006 a 31/12/2007

Vale destacar que este Acordo foi assinado em 07/11/2006, após ser aprovado em Assembleia Geral Extraordinária dos empregados, nas dependências do Sindicato em 31/10/2006; atendendo à condição acordada entre o Sindicato e a BV FINANCEIRA para assinatura do acordo, sendo a cópia arquivada na DRT/SP do Ministério do Trabalho em 17/04/2007.

Os termos do acordo são iguais aos termos do acordo firmado em 2004, exceção para o período de vigência.

Os Anexos 1 e 2 também estão com a mesma redação dos Anexos 1 e 2 do acordo firmado em 2004:

Já o Anexo 3 também está com a mesma redação até a Cláusula Segunda, na Cláusula Terceira e Quarta foram incluídos como elegíveis os Supervisores Comerciais. Já, a Formação do Pool, prevista na Cláusula Quarta está com a seguinte redação:

Será constituído pool específico para os Gerentes Regionais, Gerentes Comerciais, Supervisores Comerciais e Gerentes Operacionais, conforme regra e política previamente definida e de conhecimento dos elegíveis. O pool será distribuído para os elegíveis de acordo com a pontuação obtida através dos indicadores abaixo:

(...)

A BV FINANCEIRA apresentou alguns anexos, como integrantes do programa próprio de PLR, entretanto os mesmos não constam do programa e diversos itens Documentos mencionados não constam do programa. O Auditor faz alguns destaques.

Do Acordo assinado para o período de 01/01/2008 a 31/12/2008

Para assinatura deste acordo ocorreram reuniões entre os representantes do Sindicato dos Estabelecimentos Bancários de São Paulo, representado pelo Presidente e um Diretor, e da BV FINANCEIRA, representada pelo Superintendente e pelo Diretor de Recursos Humanos, na sede daquele, em 15/12/2007, 21/01/2008, 16/04/2008 e 30/06/2008. Na 1ª reunião apenas decidiram que o início do período aquisitivo seria o 1º semestre de 2008.

Na 2ª reunião o período aquisitivo foi definido como o ano de 2008 e os representantes da BV FINANCEIRA informaram que seriam aplicadas as mesmas regras de anos anteriores que são de conhecimento dos empregados; entretanto nas atas dessas reuniões não mencionam que o programa foi objeto de discussão e/ou sugestões.

Na 3ª reunião o único assunto abordado foi a intenção do Sindicato de levar para Assembleia dos empregados a proposta de manutenção da taxa negocial "j" ou seja, novamente o programa de participação nos lucros - PLR não foi objeto de negociação.

Somente na 4ª reunião, em 30/06/2008, falou-se em PLR com a entrega por parte da BV FINANCEIRA da minuta de Acordo de PLR com os Anexos 1 - Negócios Internos, Anexo 2 - Negócios Externos, Anexo 2A - Negócios Externos e Anexo 3 Avaliação de Desempenho; recebidos pelos representantes do Sindicato que se comprometeram a enviar o material para análise da equipe do DIEESE e logo após para o jurídico do Sindicato, bem como submeter à avaliação na reunião da Executiva do Sindicato que se realizaria no dia 03/07/2008. Novamente não há discussão sobre o programa elaborado pela BV FINANCEIRA.

O Acordo foi assinado em 22/08/2008 após aprovação em assembleia extraordinária realizada no dia 13/08/2008, do qual destacam-se as Cláusulas e condições.

(...)

Dos Acordos Coletivos de Participação nos Lucros e Resultados

O Plano Próprio da BV FINANCEIRA, prevê que o valor a pagar a título de Participação nos Lucros e Resultados não será inferior ao valor estipulado no Acordo Coletivo firmado entre os Sindicatos representativos das categorias; da cópia desses Acordos, em arquivos PDF fornecidos pela BV FINANCEIRA.

Nos exercícios objetos desse Processo Administrativo Fiscal - PAF, quais sejam, 2005 a 2008, existe para cada um deles uma Convenção Coletiva de Trabalho sobre a Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados, firmadas entre diversos Sindicatos dos Empregados, congregados na Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras - CNITF, referente ao exercício de 2005.

Para os exercícios de 2006 a 2008 estão congregados na Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro -

CONTRAF/CUT denominada SINDICATO DE EMPREGADOS, e representando os empregadores diversos Sindicatos representados pela Federação Interestadual das Instituições de Crédito, Financiamento e Investimento - FENACREFI, denominada SINDICATO DE EMPREGADORES.

Nessas Convenções as regras básicas são as mesmas, quais sejam, ser empregado e a Financeira ter lucro no exercício. Dentre as regras, o Auditor destaca algumas cláusulas do acordo referente ao exercício de 2005, 2006, 2007 e 2008.

Razões que motivaram o lançamento do crédito tributário Do plano de Participação nos Lucros ou Resultados

Dos acordos próprios firmados entre a BV FINANCEIRA e o SINDICATO DOS EMPREGADOS os seguintes pontos não atendem às determinações da legislação específica:

Quanto às metas estipuladas

Fala-se reiteradamente em metas, objetivos, avaliação individual quantitativa e qualitativa, dentre outros, mas em nenhum momento são apresentadas as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto.

Os Acordos firmados e apresentados pela BV FINANCEIRA diz que as metas constam dos Anexos 1, 2 e 3, sendo apresentado também o Anexo 4 que não está mencionado nos Acordos. Logo este Anexo não tem eficácia para pagamento de PLR. Já as metas estipuladas em tais Anexos possuem características de diretrizes determinadas pela administração da BV FINANCEIRA, pelos motivos descritos a seguir.

- O Anexo 1 menciona a seguinte fórmula para cálculo do valor a pagar a título de PLR: $VDF = ((VRIA/RT) \times VD) \times FA$; foram identificadas as siglas, mas não seus parâmetros, a saber:

VD = Valor informado a ser distribuído conforme cláusula 2ª - não

menciona se do Acordo ou do próprio anexo, no Acordo a Cláusula 2a não define o valor a ser distribuído, ela define apenas como apurado o resultado que servirá de base para distribuição, concluindo no §1º que o valor a ser distribuído será informado semestralmente, entretanto não menciona em qual momento (antes do início, no decorrer ou no final).

VRT - Valor Referencial Total representa o somatório dos VRI = Valor Referencial Individual, sendo este representado pela fórmula: $VRI = (VBI \times FGA)$, na qual (repetindo a transcrição):

VBI = Valor Base Individual. Este é um valor referencial, base anual, atribuído a todo empregado, que dele é formalmente informado. Havendo necessidade de ajuste, durante o ano, as alterações serão processadas consensualmente. Para cálculo do semestre, o valor referencial será dividido por dois. Nota-se que, tal valor não é de conhecimento prévio, tal e qual é exigido na legislação vigente, diz que o empregado será informado do mesmo;

vislumbra uma possibilidade de ajuste no decorrer do ano sem mencionar os parâmetros que provocariam tais ajustes e tampouco os critérios para reajustar tal valor. Portanto, um valor totalmente desconhecido nos acordos firmados.

Há nesse anexo uma meta relacionada à agregação de valor aos resultados da Empresa sem mencionar nenhum parâmetro, ou seja, não há definição de um valor referência a partir do qual será considerada a agregação de valor, pois todo e qualquer trabalho executado em conformidade com as normas estabelecidas pela empresa agrega valor ao resultado. Não consta de forma clara e objetiva, no anexo, como será aferido tal agregação, diz que "Será utilizado um instrumento específico para avaliação deste item e serão considerados os resultados alcançados com a alteração/implementação de rotinas, processos pro .os, operações, etc que tenham agregado valor.

A partir do momento que o instrumento de aferição não consta no acordo, i? 'et.e.'inações do §1º, art. 2º da Lei nº 10.101 não foram atendidas; logo tal pagamento não se enquadra como participação nos resultados.

O Anexo 2 não menciona fórmula para cálculo do valor a pagar a título de PLR. Consta que (Cláusula 4a) no cálculo da participação serão observados: "Indicador de Performance - Realizaremos mensalmente a apuração da performance individual dos envolvidos, onde levaremos em consideração apenas a parte quantitativa do negócio (financeiro)". Nota-se a falta de parâmetro, qual seja o volume financeiro que ensejará direito à participação.

Este indicador leva em conta a "tabela Margem Líquida. Volume de Produção e Quantidade de Contratos", cujos parâmetros também não constam do anexo. Consta uma possibilidade de aumento no valor a receber, caso o desempenho seja excepcional, sem determinar o que seja excepcional.

Outra possibilidade de acréscimo do valor a receber está estabelecida como: "Os funcionários da área de negócios externos que apresentarem produção positiva no período terão um acréscimo de 5,5% sobre o valor total apurado no semestre", não há definição do que seja produção positiva, que a princípio seria qualquer transação realizada, basta uma operação para atender à expressão "produção positiva no período" o que foge totalmente da intenção da legislação.

O outro indicador deste anexo é o "Indicador de Performance Qualitativa - Realizaremos semestralmente a apuração da performance individual dos envolvidos, onde levaremos em consideração a parte qualitativa (qualidade dos negócios)", novamente não menciona os parâmetros a serem considerados, não define o que é qualidade dos negócios, há menção na "tabela semestral de Margem Líquida, considerando-se a inadimplência do período", porém não há parâmetros da inadimplência e tampouco consta a tabela mencionada.

Vale ressaltar que a formulação de pagamento deste Anexo 2 é muito semelhante aos sistemas utilizados para pagamento de

comissões sobre vendas bem como pelo fato de os empregados da BV FINANCEIRA não receberem comissões sobre os contratos fechados, metodologia adotada em atividades que envolve representantes (vendedores), que possuem remuneração variável, sendo uma parte fixa, normalmente mais baixa, e a variável bem maior (comissões) dependendo da capacidade de negociação de cada empregado; ou seja, aquele que realizar maior volume de vendas receberá comissão maior que os demais.

Outro aspecto a corroborar esta linha de pensamento, qual seja, comissões sobre vendas, está no fato de ocorrer pagamento a título de PLR a partir de vendas correspondente a 12,5 salários do empregado, ou seja, valor que supostamente cobre os custos da empresa e seu lucro, um dos parâmetros para calcular comissão. Ressalte-se que o parâmetro de 12,5 salários só consta a partir do programa próprio referente ao ano de 2008.

Já o Anexo 3, direcionado aos Gerentes Regionais, Gerentes Comerciais e Gerentes Operacionais, diz que visa o reconhecimento da performance individual através de indicadores quantitativos e qualitativos e para tanto foi criado "um sistema de premiação a qual denominamos Gestão Integrada". Entretanto, não menciona a composição desse sistema cujo nome adotado é muito utilizado em administração de empresas, ou seja, determinações dos dirigentes máximos de uma organização a serem cumpridas pelos seus subordinados, jamais um acordo entre partes envolvidas como prevê a Lei nº 10.101/2000.

Neste anexo o valor a pagar a título de PLR parte da formação de Pool, endo um "constituído pela reserva de 20% (vinte por cento) do valor bruto originado da Apuração do Indicador de Performance acrescido do valor do Indicador de Performance qualitativa dos Gerentes Regionais e Gerentes Comerciais", portanto sobre indicadores não acordados com clareza tanto no Anexo quanto no Acordo propriamente dito; logo este Pool não atende às determinações da Lei nº 10.101/2000.

O outro Pool é "constituído pela reserva de 30% (trinta por cento) sobre os valores brutos semestrais de PLR dos Gerentes Operacionais", um bom exemplo de regra clara e objetiva, mas a base de cálculo, qual seja, o valor de PLR dos beneficiários não está determinada de forma clara e objetiva. Neste Anexo constam os seguintes indicadores da avaliação qualitativa: Avaliação de Desempenho e Falando Francamente, ambos sem definições claras e objetivas, sendo que avaliação de desempenho já mencionada em outros pontos do Anexo apenas indica os fatores que compõem a avaliação, sendo todos subjetivos. Os indicadores da avaliação quantitativa são: Margem Líquida, Formalização, Fraude e Inadimplência. Novamente não há definição e parâmetros dos indicadores.

Finalizando o Anexo 4, como já dito, não consta do Acordo o que o torna inadmissível para pagamento de valores a título de PLR; entretanto algumas considerações acerca de dispositivos que não atendem às determinações da Lei nº 10.101/2000 que constam desse anexo:

Este Anexo diz que no cálculo do valor da participação serão observados os seguintes critérios: Indicador de Performance Quantitativa e Indicador de Performance Qualitativo. Vale ressaltar que o Anexo menciona 3 (três) indicadores, mas na realidade constam somente dois Indicadores. O Indicador de Performance Quantitativa está baseado no valor apurado conforme descrito no Anexo 2, que como já visto, não atende à legislação específica. Está dividido em dois grupos de empregados, sendo o primeiro os Gerentes que terão a média dos seus indicadores e para os Coordenadores e Analistas um percentual sobre a média dos indicadores dos Gerentes, ou seja, remuneração variável, pois não há objetivos a cumprir, a base de cálculo desse valor está baseada no valor apurado ao aplicar as regras do Anexo 2 onde não existem regras claras e objetivas/apenas indicadores; sem mensurá-los, como já dito anteriormente.

Já o Indicador de Performance Qualitativo conta com dois itens, sendo que o primeiro está baseado no valor apurado conforme descrito no Anexo 1 em relação à Avaliação de Desempenho do funcionário, como já visto, trata-se de critério subjetivo direcionado a gestão de pessoas e não regras claras e objetivas que atenda aos requisitos legais para pagamentos a título de PLR.

O segundo item é a evolução da margem líquida da empresa no período, margem essa mencionada em outros momentos e não especificada e/ou quantificada em

evolução dessa margem líquida desconhecida. Para apurar esse indicador existem duas fórmulas sem indicação para qual grupo de empregados será aplicada e não está especificado, como já dito, o fator FIE - Fator Índice de Evolução da Margem Líquida.

As considerações até o momento referem-se ao período de janeiro/2006 a dezembro/2007, exceção para Cláusula quarta do Anexo 3 que no acordo referente ao período de julho/2006 a dezembro/2007 trouxe inovação na formação do pool com a criação de "pool específico para os Gerentes Regionais, Gerentes Comerciais, Supervisores Comerciais e Gerentes Operacionais, conforme regra e política previamente definida e de conhecimento dos elegíveis", entretanto as regras e políticas previamente definidas não constam do referido anexo.

A distribuição desse pool está condicionada ao indicador de avaliação entre filiais em relação à média e a evolução dos seguintes indicadores: Gestão de Pessoas, Gestão de Custo, Gestão de Cobrança e Gestão de Qualidade; novamente temos definições incompletas, pois em nenhum momento tais indicadores foram descritos, tanto no acordo quanto nos anexos. Pela denominação dos grupos de indicadores percebe-se um viés administrativo, quais sejam políticas adotadas pelos administradores da BV FINANCEIRA.

Quanto ao indicador Gestão de Pessoas o nome reflete a prática do mercado, qual seja, controle dos empregados com vistas a selecionar o melhor, conhecer a capacidade do corpo funcional e melhor alocação dos recursos humanos entre tantas outras finalidades de uma boa gestão de pessoas

Infelizmente a falta de menção nos acordos e nos Anexos não foi somente as já mencionadas, pois a BV FINANCEIRA apresentou como integrantes dos Anexos 1 a 4 os Anexos 1 A, 2 A, 3 A e 4 A com a finalidade de detalhar os indicadores de performance do período de julho/2006 a dezembro/2007. Por tratar-se de Anexos não mencionados os mesmos não serão avaliados, entretanto nota-se no exemplo de cálculo do valor devido a título de PLR, constante na página 5 do Anexo 2 A, que um operador com salário mensal de R\$1.000,00 pode receber a título de PLR em um único mês a importância de R\$4.880,00, ou seja, 448% de sua remuneração; outro exemplo no mesmo Anexo (página 7) o valor da PLR pode representar 6 (seis) salários nominais, qual seja, 600%.

Sendo o Anexo 2 direcionado aos empregados com atividades externas, esta, é mais uma demonstração de que a comissão foi transferida para o PLR. Já no Anexo 4-A percebe-se que os itens objeto de avaliação dos empregados na maioria são subjetivos, o que pode gerar notas diferentes dependendo do avaliador, ou seja, referem-se à Gestão de Pessoas no sentido de manter o empregado, transferir para outra atividade ou departamento ou solicitar a despedida do empregado.

Em suma, os instrumentos decorrentes das negociações baseados em programas de metas devem ser formalizados anteriormente ao ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba. Isso não acontece no caso em tela no qual as regras não constam de forma clara nos acordos assinados, em completo afronto à legislação específica.

Em relação aos valores a pagar

No Anexo 1 do Acordo firmado para o ano de 2008, reprise-se aprovado em assembleia de 13/08/2008 e assinado em 22/08/2008, portanto não válido para o primeiro semestre de 2008, tem-se mais um indicativo de que o valor pago a título de PLR para os empregados em atividades externas (Anexo 2) refere-se à comissão destes beneficiários, pois este valor será deduzido do Valor Base Gerencial - VGB sobre o qual será aplicado um percentual para apurar o valor a distribuir a título de PLR. Portanto pode-se afirmar que se trata de uma despesa operacional da BV FINANCEIRA.

Da data de realização das reuniões e assinatura dos Acordos

Ora, para ter direito ao recebimento da PLR são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada. Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado.

O Acordo referente ao período de 07/2006 a 12/2007 foi precedido das reuniões que ocorreram em 12 de junho de 2006 e 13 de julho de 2006; cujas atas mencionam que a BV FINANCEIRA entregou a minuta do programa que ela montou, após avaliação do Sindicato

foi exigido que o valor não fosse inferior ao valor estipulado na Convenção Coletiva de PLR, que os empregados afastados fossem beneficiados e aprovação por assembleia dos empregados.

A assinatura do acordo ocorreu em 07 de novembro de 2006. Portanto, a assinatura do acordo, com o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreu muito após o início de vigência dos mesmos, isso nos leva a crer que ao funcionário basta executar a sua rotina determinada pela administração, haja vista que na data de assinatura do acordo já havia transcorrido 4 (quatro) meses do segundo semestre de 2006.

Logo para o segundo semestre de 2006 não havia acordo que suportasse pagamento a título de Participação nos Lucros ou Resultados, que permita isenção da Contribuição Previdenciária. No momento em que a participação foi pactuada, já havia ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas (não comprovadas), sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos trabalhadores na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

O Acordo firmado para o exercício de 2008 foi assinado em 22 de agosto de 2008, tendo como diretriz apuração semestral, logo não suporta pagamento a título de Participação nos Lucros ou Resultados, que permita isenção da Contribuição Previdenciária, referente ao primeiro semestre de 2008 (pago em 08/2008). Antes da assinatura desse Acordo ocorreram 4 (quatro) reuniões entre representantes do Sindicato e da BV FINANCEIRA, em 15/12/2007, 21/01, 16/04 e 30/06/2008, sendo nessa última entregue pela BV FINANCEIRA a minuta do Acordo de PLR e os Anexos 1, 2, 2A e 3, com promessa do Sindicato de levar tais minutas para avaliação do Departamento Jurídico. Ou seja, até 30/06/2008 não havia Acordo assinado nos moldes da legislação pertinente.

Quanto ao valor pago a título de PLR

No caso dos planos ora questionados foram apontados, no Anexo Comparativo Salário mensal x PLR semestral, dados através dos quais é possível notar a existência de luas "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR.

Ao comparar o total de gastos com remuneração aos empregados constante nas GFIP, com os valores pagos a título de PLR, nota-se que a PLR não representa um plus na remuneração conforme prevê a legislação, mas é parte importante e fundamental da remuneração total percebida pelos empregados (anexo no CD a relação).

Desta feita; não se evidencia aqui base legal que justifique o pagamento de valores tão altos de PLR, nem para uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados; além, de clara desobediência ao art. 3º da Lei nº 10.101/2000.

Diferentemente das Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, firmados para os exercícios de 2005 a 2008, entre a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras (CNTIF) e os Sindicatos dos Empregadores, cujos valores devidos a título de PLR, para todos os exercícios, compõem-

se de 80% da remuneração mensal acrescido de uma parcela fixa respeitando-se um limite; transcrito em Acordos Celebrados, ou seja, o mesmo tratamento para todos os empregados.

Portanto a BV FINANCEIRA deveria adotar um dos procedimentos e não efetuar pagamentos pelas duas opções que a Lei permite. No programa próprio consta a determinação de que o valor a pagar não poderá ser inferior ao valor da Convenção Coletiva, e caso o empregado não atinja a meta será pago o valor da Convenção.

Quanto ao total devido a título de PLR da Convenção Coletiva

As Convenções Coletivas dão aos empregadores a opção de descontar ou não o valor da PLR convencionada da PLR de programa próprio, entretanto a Lei determina que se deve estipular as regras de forma clara e objetiva, portanto não se vislumbra deixar ao prazer e humor do empregador pagar além do convencionado ou acordado.

Em razão do não atendimento às determinações da legislação sobre PLR dos Acordos próprios da BV FINANCEIRA, do total pago a título de PLR foi deduzido o valor correspondente ao valor da Convenção Coletiva de PLR.

Do Salário de Contribuição e do Valor Apurado

Considerando que a Convenção Coletiva (baseada apenas no lucro) atende os requisitos da Lei nº 10.101, do valor pago a título de PLR - Programa Próprio foi deduzido o valor referente à PLR da Convenção Coletiva.

Os valores objeto do presente lançamento constaram nas folhas de pagamento com a denominação de P.L.R. Programa Próprio, cujo código rubrica é 066, e PLR CCT, cujo código rubrica é 1101.

O valor originário do crédito apurado corresponde, em cada competência, ao montante das contribuições sociais devidas, incidentes sobre valores pagos a título de Participação nos Resultados aos empregados.

Constam no Discriminativo do Débito - DD, o período, a base de cálculo e as alíquotas aplicadas.

Planilhas anexas no CD constam os valores individuais pagos.

Da Multa Aplicada nos Créditos Previdenciários

A Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (conversão da MP nº 449/2008), alterou a Lei nº 212/91, quanto aos cálculos de multas previstos no §5º do art. 32 e no inciso II do art. 35, q e estabeleciam multa por falta de declaração, ou declaração inexata, e de mora, por atraso no pagamento. Portanto, deve ser comparada a situação anterior com a nova sistemática imposta pela MP nº 449/2008 para fins de aferição da norma mais benéfica ao contribuinte e, conseqüentemente, de eventual retroação, nos termos do art. 106, II, "c", do CTN.

Sob a égide da sistemática anterior à Lei nº 11.941/2009, a constatação pelo Fisco de que o Contribuinte apresentara

declaração inexata implicaria a aplicação da multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91. Nessa mesma hipótese, caso se verificasse, além da declaração incorreta, a existência de tributo não recolhido, ter-se-ia, em acréscimo, a incidência da multa de mora prevista na redação anterior do inciso II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91.

Em anexo, gravado no CD, encontra-se uma planilha demonstrativa denominada "COMPOSIÇÃO DA MULTA".

(...)

Devido ao fato de não considerar remuneração sujeita às contribuições os pagamentos mencionados, a BV FINANCEIRA não declarou na GFIP os valores pagos a título de PLR cujo programa não atende às determinações da legislação em vigor.

Logo a empresa não apresentou a GFIP, documento a que se refere o art. 32, IV, §3º da Lei nº 8.212/91, com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

Em síntese, a fiscalização entendeu que a recorrente descumpriu os seguintes requisitos legais em relação ao pagamento de PLR (item 5 do Relatório Fiscal):

- inexistências de regras claras e objetivas no acordo próprio. Havia critérios repletos de subjetividade como versatilidade, adaptabilidade, bem como há conceitos indefinidos que não permitiam ao empregado conhecer previamente a meta a ser alcançada;
- alguns critérios constavam de um Anexo que não fez parte do Acordo próprio;
- pagamento de PLR sem acordo definido previamente ao exercício a que se referem as metas;
 1. para o período de 07/2006 a 12/2007, o Acordo foi concluído em 07/11/2006;
 2. para o exercício 2008, o Acordo foi assinado em 22/08/2008;
- PLR utilizada em substituição ao salário. A PLR chegava a atingir 280% do salário anual;
- utilização de Acordo próprio e de Acordo Coletivo para justificar o pagamento de PLR;

Após tomar ciência pessoal da autuação em 31/08/2011, fls. 72, 78, 84, a recorrente apresentou impugnação, fls. 659/736, na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 12ª Turma da DRJ/São Paulo I, no Acórdão de fls. 1702/1754, julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 30/01/2013, fls. 1808.

O recurso voluntário, apresentado em 14/02/2013, fls. 1810/1879, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos em seus aspectos relevantes.

Inicia protestando pela inconstitucionalidade da exação.

Ressalta que nenhum pagamento foi feito antes da assinatura do Acordo. Qualquer atraso nas negociações deveu-se exclusivamente a atitudes do sindicato da categoria. Insiste que sempre buscou negociar o pagamento de PLR com antecedência.

Sustenta que nada existe que apoie a ideia de não houve boa-fé na celebração do Acordo, suscitando dispositivos do Código Civil em sua defesa. Tudo teria sido feito em harmonia com a Lei 10.101/2000.

Insiste que os pagamentos foram feitos da forma como prevista no Acordo, não havendo obrigação legal de adotar exatamente os mesmo critérios apenas sugeridos pela Lei.

Entende que o texto legal não veda a distribuição da PLR com base em resultados atingidos mesmo antes da celebração do Acordo.

O pagamento era feito uma única vez no ano baseando-se em metas negociadas entre empregados e sua chefia.

Insiste que a negociação deve preceder ao pagamento, mas não necessariamente ao advento do lucro.

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

Colaciona inúmeras jurisprudências sobre PLR para defender seus argumentos.

Informa que a autuação relativa ao período de 1995 a 2005, com configuração fática similar, foi afastada, tendo a decisão já atingido a definitividade administrativa.

Apresenta elementos para demonstrar que houve lucro.

Aponta que todos os critérios para pagamento da PLR estavam previstos no Acordo e enumera todos os artigos da Lei 10.101/2000, defendendo que todos foram obedecidos.

Protesta contra a tentativa de igualar a PLR ao pagamento de comissões.

Defende que o pagamento de PLR equivalente a 280% do salário anual não foi contestada pelo Sindicato, tendo sido por este homologado. Assim, tal fato não pode servir para afastar o benefício de isenção/imunidade dos respectivos pagamentos.

Processo nº 16327.721070/2011-13
Acórdão n.º **2301-003.755**

S2-C3T1
Fl. 1.902

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Acatando tais imposições constitucionais e legais, o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais insiste na referida vedação, bem como já foi editada Súmula do Colegiado sobre o assunto, conforme podemos conferir a seguir:

“Portaria MF nº 256, de 23 de junho de 2009 (que aprovou o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)):

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Súmula CARF N° 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”

Portanto, deixamos de apreciar todos os argumentos da recorrente fundados em discussão sobre constitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto.

Decadência. Prazo de cinco anos e *dies a quo* tomando a regra do art. 173, inciso I ou art. 150, §4º, conforme detalhes do caso. Aplicação do Resp 973.733-SC.

A aplicação da decadência suscita o esclarecimento de duas questões essenciais: o prazo e o *dies a quo* ou termo de início.

O prazo decadencial para as contribuições sociais especiais para a seguridade social, que era objeto de disputa com relação à aplicação do que dispunha a Lei 8.212/1991 – dez anos - ou o CTN – cinco anos, suscitou o surgimento de súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF).

Nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art.5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

“São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, todos os órgãos judiciais e administrativos devem acatar o conteúdo da Súmula Vinculante nº 08.

Temos, então, que a partir da edição da Súmula Vinculante nº 08 o prazo decadencial das contribuições sociais especiais destinadas para a seguridade social é de cinco anos.

Definido o prazo decadencial, resta o esclarecimento sobre o seu *dies a quo*.

Como podemos extrair dos trechos citados acima, a referida súmula trata, no que se refere à decadência, da definição de seu prazo – 05 anos – em harmonia com o previsto no CTN -, deixando o *dies a quo* do prazo decadencial para ser definido segundo as regras constantes do art. 150,§4º ou do art. 173, inciso I do CTN.

A regra geral para aplicação dos termos iniciais da decadência encontra-se disciplinada no art. 173 CTN:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”

Quis o legislador dispensar tratamento diferenciado para os contribuintes que antecipassem seus pagamentos, cumprindo suas obrigações tributárias corretamente junto a Fazenda Pública, fixando o termo inicial do prazo decadencial anterior ao do aplicado na regra geral, no dispositivo legal do §4º do art. 150 do CTN, *in verbis* :

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...).

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Observe-se, pois que, da definição do termo inicial do prazo de decadência, há de se considerar o cumprimento pelo sujeito passivo do dever de interpretar a legislação aplicável para apurar o montante devido e efetuar o pagamento ou o recolhimento do tributo ou contribuição correspondente a determinados fatos jurídicos tributários.

Nesta mesma linha transcrevemos algumas posições doutrinárias:

Misabel Abreu Machado Derzi, Comentários ao Código Tributário Nacional, coordenado por Carlos Valder do Nascimento, Ed. Forense, 1997, pág. 160 e 404:

“A inexistência do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, na forma disciplinada

pele art. 149 do CTN, e eventual imposição de sanção.” (auto de infração).

“O prazo para homologação do pagamento, em regra, é de cinco anos, contados a partir da data da ocorrência do fato gerador da obrigação. Portanto a forma de contagem é diferente daquela estabelecida no art. 173, própria para os demais procedimentos, inerentes ao lançamento com base em declaração ou de ofício. Trata-se de prazo mais curto, menos favorável a Administração, em razão de ter o contribuinte cumprido com seu dever tributário e realizado o pagamento do tributo.”.

Luciano Amaro, *Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 4a Ed., 1999, pág. 352:

“Se porém o devedor se omite no cumprimento do dever de recolher o tributo, ou efetua recolhimento incorreto, cabe a autoridade administrativa proceder ao lançamento de ofício (em substituição ao lançamento por homologação, que se frustrou em razão da omissão do devedor), para que possa exigir o pagamento do tributo ou da diferença do tributo devido.”.

Sob o mesmo enfoque, no Acórdão CSRF/01-01.994, manifestou-se o

Relator:

“O lançamento por homologação pressupõe o pagamento do crédito tributário apurado pelo contribuinte, prévio de qualquer exame da autoridade lançadora. Segundo preceitua o art. 150 do Código Tributário Nacional, o direito de homologar o pagamento decai em cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, exceto nos casos de fraude, dolo ou simulação, situações previstas no § 4º do referido artigo 150.

O que se homologa é o pagamento efetuado pelo contribuinte, consoante dessume-se do referido dispositivo legal. O que não foi pago não se homologa, porque nada há a ser homologado.

Se o contribuinte nada recolheu, se houve insuficiência de recolhimento e estas situações são identificadas pelo Fisco, estamos diante de uma hipótese de lançamento de ofício.

Trata-se de lançamento ex officio cujo termo inicial da contagem do prazo de decadência é aquele definido pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.” (negrito da transcrição).

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), que durante anos foi bastante criticado pela doutrina por adotar a tese jurídica da aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, julgou em maio de 2009 o Recurso Especial 973.733 – SC (transitado em julgado em outubro de 2009) como recurso repetitivo e definiu sua posição mais recente sobre o assunto, conforme podemos conferir na ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO

CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadência rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

Extrai-se do julgado acima transcrito que o STJ, além de afastar a aplicação cumulativa do art. 150, §4º com o art. 173, inciso I, definiu que o *dies a quo* para a decadência nos casos de tributos sujeitos ao lançamento por homologação somente será aquele da data do

fato gerador quando o contribuinte tiver realizado o pagamento antecipado. Nos demais casos, deve ser aplicado o dispositivo do art. 173, inciso I.

Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do *dies a quo* da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o *dies a quo* do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados a reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tomar seu conteúdo para prosseguirmos:

“Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o *dies a quo* do prazo decadencial como o *“primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”*. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. O texto do item 3 do Resp 973.733 fala que tal data *“corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible”*. Se considerássemos isoladamente tal trecho da ementa do Resp 973.733 poderíamos concluir que o *dies a quo* da decadência para aplicação do art. 173, inciso I do CTN seria o primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible. Um fato gerador ocorrido em 31/12/20XX teria como *dies a quo* do prazo decadencial 01/01/20(X+1), o que levaria o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+5).

Tal conclusão, entretanto, estaria em desalinho com a lógica, uma vez que um fato gerador que se constata ocorrido em 31/12/20XX só poderá ser lançado a partir de 01/01/20(X+1), dada a cristalina premissa de que só existe obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador. Se só poderia ser lançado em 01/01/20(X+1), o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado é 01/01/20(X+2), o que leva o fim do prazo de caducidade para 31/12/20(X+6).

Ainda sobre o assunto, estamos cientes que após o trânsito em julgado do Resp 973.733, em 22/10/2009, a Segunda Turma do STJ já se manifestou no sentido de admitir

que os fatos geradores ocorridos em dezembro de 200X só tem seu *dies a quo* em relação à decadência em 01 de janeiro de 20(X+2), conforme podemos conferir na ementa a seguir:

EDcl nos EDcl no AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 674.497 - PR (2004/0109978-2) Julgado em 09/02/2010.

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTOS NÃO EFETUADOS E NÃO DECLARADOS. ART. 173, I, DO CTN. DECADÊNCIA. ERRO MATERIAL. OCORRÊNCIA. ACOLHIMENTO. EFEITOS MODIFICATIVOS. EXCEPCIONALIDADE.

1. Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional objetivando afastar a decadência de créditos tributários referentes a fatos geradores ocorridos em dezembro de 1993.

2. Na espécie, os fatos geradores do tributo em questão são relativos ao período de 1º a 31.12.1993, ou seja, a exação só poderia ser exigida e lançada a partir de janeiro de 1994. Sendo assim, na forma do art. 173, I, do CTN, o prazo decadencial teve início somente em 1º.1.1995, expirando-se em 1º.1.2000.

Considerando que o auto de infração foi lavrado em 29.11.1999, tem-se por não consumada a decadência, in casu.

3. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos modificativos, para dar parcial provimento ao recurso especial.

Dessa maneira, já podemos afirmar que o próprio STJ já expressou, por uma de suas Turmas, que a afirmação categórica do item 3 do Resp 973.733 serviu apenas para afastar a tese da decadência decencial que houvera sido adotada por aquele Tribunal.

Ademais, ao adotarmos a interpretação mais formalista do item 3 do Resp 973.733, estaríamos em contradição com a própria finalidade da norma regimental que criou a obrigatoriedade de os conselheiros seguirem as decisões do STJ tomadas em Recursos Repetitivos. O art. 62-A do RICARF tem nítida finalidade de evitar que o CARF continue emitindo decisões que serão revistas pelo Poder Judiciário, o que estaria em desacordo com o princípio da eficiência, da moralidade administrativa e acarretaria despesas para o Erário Público na forma de ônus de sucumbência. Como o próprio STJ já vem adotando uma interpretação alinhada com lógica do texto do art. 173, inciso I do CTN, a continuidade de uma interpretação formalista resultaria em não atingimento da finalidade da norma regimental.

Resulta, então, em síntese, que para fatos geradores ocorridos em 31/12/20XX (competência 12/20XX das contribuições previdenciárias, por exemplo) teremos o fim do prazo decadencial em 31/12/20(X+6) no caso de aplicação da regra do art. 173, inciso I do CTN.

Assim, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do

primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o *dies a quo* da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública – “considera-se homologado” é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco “se tenha pronunciado”. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão “pronunciado” não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, “emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente “. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo em um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do *caput* do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão ”pronunciado”. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos os fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável.

Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 05/20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art. 173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto.

Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser

aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento científico em 31/08/2011, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2005. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade. Porém, no caso em análise existem fatos geradores atingidos pela caducidade.

Mérito

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

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

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

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

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

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica [das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto, a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico,

com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

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

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

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

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

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

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

*“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados, promovendo a ‘socialização dos lucros’ como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006.** Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência

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

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/200 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/200 como norma reguladora da imunidade.

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

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

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

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

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

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

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

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

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

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

Data da assinatura dos acordos

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

Para tal análise tomamos o conteúdo do art. 2º da Lei 10.101/200, *in verbis*:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um

dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados.

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

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

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

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

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

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

Regras claras e objetivas

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

Mas o que seriam regras claras e objetivas?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(..)

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

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

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

OJ 31

SEÇÃO DE DISSÍDIOS COLETIVOS

Nº 31

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

(inserida em 19.08.1998)

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

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

Valor pago a título de PLR que se mostra excessivo e de caráter substitutivo ao salário

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 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.

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

No tocante às datas de celebração dos acordos são duas as situações:

1. O Acordo de 07/2006 a 12/2007 foi concluído em 13/07/2007, fls. 975. Segundo nossas conclusões acima apresentadas, adotamos como prazo limite para conclusão do acordo o semestre que antecede o fim do período a que se referem os resultados ou o lucro. No presente caso, tal prazo não foi respeitado, porém havia indicações que nesse mesmo prazo as negociações estavam adiantadas - a ata de reunião de maio e junho/2007 mostram o avanço das negociações, fls. 973/974. Como a empresa comprovou que as negociações estavam em curso em junho/2007 e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se refiram os lucros ou resultados. Logo, o acordo assinado em 13/07/2007 obedece aos limites que estipulamos em nossa interpretação do dispositivo legal;
2. O Acordo de 2008 foi concluído em 22/08/2008, mas podemos verificar que as negociações iniciaram-se em 12/2007, fls. 1030, e em 06/2008 as metas e critérios estavam bem delineadas, fls. 1033, o que,

em harmonia com nossa posição acima explanada, nos leva a concluir que havia uma pactuação prévia de metas e resultados para esse ano.

Os critérios de avaliação previstos para o Fator Grau de Avaliação, fls. 984, não se referem ao mundo dos objetos, sendo nitidamente subjetivos, contrariando nossas conclusões acima apresentadas sobre as exigências legais nesse aspecto. Adaptabilidade, versatilidade, capacidade de análise crítica, comunicação, entre outros, são critérios obviamente subjetivos. Ademais, as fórmulas utilizam bases de cálculo desconhecidas e não previamente definidas como, por exemplo, o Valor Referencial Individual (VRI). Por conta disso, o empregado não consegue estimar o valor de sua parcela de PLR e não sabe previamente, portanto, qual o incentivo receberá pela melhoria dos resultados ou do lucro. Nesse aspecto concordamos com a autoridade fiscal quanto à ausência de regras claras e objetivas, o que representa ofensa ao §1º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

O caráter substitutivo da PLR fica evidenciado na existência de pagamentos que atingem 280% do salário anual. Conforme nossas conclusões já apresentadas, quando a PLR ultrapassa o equivalente a doze salários mensais, então assumimos o caráter substitutivo do pagamento, o que é vedado pelo art. 3º da Lei 10.101/2000. Porém, não podemos generalizar tal conclusão para todos os pagamentos. Assim, somente os pagamentos que ultrapassem tal limite é que podem ser considerados em substituição ao salário e em ofensa ao art. 3º da Lei 10.101/2000.

Quanto a existência de Acordo Coletivo e do Acordo próprio celebrado por comissão escolhida pelas partes, a Lei 10.101/2000 não permite a sua aplicação simultânea, pois o art. 2º usa a expressão "*mediante um dos procedimentos a seguir*", devendo a empresa optar por uma das formas. Evidente que o acordo que mais beneficiar os trabalhadores absorverá o outro, mas a existência de dois acordos de *per si* não macula a PLR.

Em resumo, portanto, a análise conjunta dos motivos apresentados pela fiscalização e contraditados pela recorrente induz ao não provimento do recurso.

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

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

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

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

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

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

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

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

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei 8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

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

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

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

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

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

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

Resta-nos o critério da especialidade.

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

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos*

habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina).” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por todo o exposto, voto no sentido **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a: (a) até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, limitar esta a 20%; (b) até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, manter a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91; (c) determinar que no caso de aplicação direta das multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, sejam estas comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Oliveira, Redator Designado.

Com todo respeito ao nobre e excelso relator, dirirjo de suas conclusões sobre a regra decadencial a ser utilizada e sobre a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

Ressalte-se que quanto ao assunto multa o voto do nobre Relator foi vencedor, devendo prevalecer nesta questão.

DECADÊNCIA.

Quanto à regra decadencial a ser utilizada, o cerne da questão sobre a decadência é a discussão sobre qual das regras decadenciais, presentes no CTN, aplicar-se-á, a expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, como solicitado pelo sujeito passivo, ou a constante do I, Art. 173 do CTN, como aplicou a fiscalização e defende o relator.

Creio que já temos resposta sobre esta dúvida.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), através de alteração promovida pela Portaria do Ministro da Fazenda n.º 586, de 21.12.2010 (Publicada no em 22.12.2010), passou a fazer expressa previsão no sentido de que *“As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”* (Art. 62-A do anexo II).

No que diz respeito a decadência dos tributos lançados por homologação temos o Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL .ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou

simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuassem o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Portanto, o STJ, em Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC definiu que "o dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele

em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação" (Recurso Especial nº 973.733).

Cabe destacar que na análise dos autos encontramos provas e informações sobre valores recolhidos no período que importa para a definição da regra.

Em termo lavrado pela fiscalização, Termo de Encerramento de Procedimento Ação Fiscal (TEPF), há a informação, em "Informações Complementares", sobre a existência de recolhimentos por parte da empresa.

Destaque-se que o próprio relator, corretamente, afirma que há pagamentos efetuados, mas não sobre essa rubrica/levantamento:

"Observamos a inexistência de pagamentos relativos aos fatos geradores que interessam para a discussão sobre a decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 173, inciso I do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 31/08/2011, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 11/2005. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade. Porém, no caso em análise inexistem fatos geradores atingidos pela caducidade."

Ainda na análise em questão, o sujeito passivo, em sua impugnação, fls. 024, afirma que recolheu valores no período, fato que a DRJ não discorda, pois assim, se pronunciou, fls. 033, na decisão:

"Assim, pela regra do artigo 150, parágrafo 4º do Código Tributário Nacional e em obediência ao disposto no Parecer PGFN/CAT 1617/2008, a competência 02/2006 poderia eventualmente estar abrangida pela decadência, caso o contribuinte houvesse antecipado o pagamento, mesmo que parcialmente, das contribuições devidas."

De acordo com o Relatório Fiscal, constituem fatos geradores do presente Auto de Infração os valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com a legislação específica, em função de Convenção Coletiva de Trabalho, sem desvinculação expressa da remuneração.

Tais valores não foram declarados em GFIP e não integraram a base de cálculo dos recolhimentos efetuados pela empresa, como reconhece a própria Impugnante, que afirma ter recolhido, mas somente sobre a base de cálculo apurada a partir das verbas por ela consideradas como salariais.

Nessas condições, em que não houve a declaração nem a inclusão desse valores na base de cálculo considerada pela Autuada, não há que se falar que esta apurou a contribuição devida ou efetuou o recolhimento antecipado no tocante aos fatos geradores objeto da presente autuação."

Como fica fácil de se notar pelas provas dos autos, a DRJ analisou a questão sobre o ponto de vista de que o sujeito passivo deveria ter recolhido parcialmente as contribuições sobre a “rubrica” PLR, para aplicação da regra decadencial expressa no Art. 150.

Não concordamos com a decisão.

Como determina a Lei, o fato gerador da contribuição previdenciária das empresas é a **totalidade** da remuneração paga ou creditada pelos serviços, independentemente do título que se lhe atribua, tanto em relação ao tomador do serviço (empresa), quanto do segurado contribuinte.

Lei 8.212/1991:

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

...

*I - vinte por cento sobre o **TOTAL** das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.*

Portanto, para a definição da regra decadencial, devemos levar em conta se houve alguma antecipação de pagamento, não por tipo de remuneração (rubrica/levantamento) pois é a totalidade desses pagamentos que se denomina Salário-de-Contribuição (SC), que é todo e qualquer pagamento ou crédito feito ao segurado, em decorrência da prestação de serviço, de forma direta ou indireta, em dinheiro ou sob a forma de utilidades, habituais em relação ao segurado empregado.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

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

Elucidativo o texto contido em decisão proferida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), processo 10640.001896/2007-47, pelo nobre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Júnior:

“Feitas essas considerações, para solução da lide ora proposta, ainda resta dirimir a questão relacionada ao recolhimento específico da rubrica eventualmente lançada, conforme defende a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ou se seria suficiente para caracterização de pagamento antecipado o recolhimento genérico relativo aos valores consolidados na folha de pagamento elaborada pelo sujeito passivo.

Em relação à essa matéria, creio que a solução mais adequada deve considerar a regra matriz relacionada efetivamente à definição de qual seria a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse sentido, observamos que à luz do que dispõe o inciso I do art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991, o elemento jurídico a ser considerado para efeito de análise do recolhimento total ou parcial refere-se à remuneração total paga, devida ou creditada aos segurados pelo empregador:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de: ⁶

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

Nesse sentido, se eventualmente o sujeito passivo não recolhe o tributo em relação a determinada rubrica que acredita não ter incidência da contribuição previdenciária, tal fato não descaracteriza a antecipação de pagamento para o restante calculado e recolhido indicado pela folha de pagamento do empregador.

Em verdade, o fracionamento dessas rubricas revela-se necessário para identificação dos requisitos estabelecidos para verificação da não incidência do salário de contribuição em conformidade com as inúmeras previsões do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991. Contudo, o conjunto de situações e específicas que caracterizam a contra-prestação onerosa do empregado pela empresa em nada altera a natureza jurídica de cada uma dessas rubricas que são, em seu conjunto, a remuneração devida ao segurado. Em outras palavras, cada rubrica é espécie do gênero remuneração.

Desse modo, para efeito de identificação do pagamento antecipado, não deve ser exigido o recolhimento específico de

uma ou outra rubrica paga pelo empregador, mas sim a consolidação desses valores relativos aos itens discriminados na folha de pagamento.”

Assim, claro está que qualquer recolhimento está contido no termo remuneração, salário de contribuição, fato gerador do tributo em questão, o que leva, conseqüentemente, a aplicação da regra esculpida no § 4º, Art. 150 do CTN.

CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

...

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Conseqüentemente, como a ciência do sujeito passivo ocorreu em 08/2011, conforme constam das capas das autuações, pela regra acima, Art. 150, § 4º, do CTN, devem ser excluídas do lançamento todas as contribuições até 07/2006, anteriores a 08/2006, nos termos do voto.

PLR.

Quanto ao mérito, sobre a incidência de contribuição sobre as verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), também não concordamos com o nobre relator, pois votamos pela procedência do recurso.

Para chegarmos à nossa conclusão:

1. Analisamos a acusação constante do lançamento, presente no Relatório Fiscal (RF) e nas provas;
2. Analisamos a documentação, alegações e provas apresentadas pelo sujeito passivo; e
3. Confrontamos com a legislação vigente sobre o tema.

No RF encontram-se os motivos descritos pela fiscalização para que os pagamentos de PLR sejam considerados como fatos geradores de contribuição previdenciária.

Devido a esses motivos, a fiscalização concluiu que os valores concedidos aos funcionários a título de PLR constituem parcelas remuneratórias, fornecidas em desacordo com a Lei 10.101/2000, devendo, portanto, integrar o SC.

Quanto a Legislação, a Lei 10.101/2000 surgiu para regular 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 determinados pelo art. 7º, inciso XI, da Constituição.

A Lei prevê que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante procedimentos, escolhidos pelas partes de comum acordo: 1) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e 2) convenção ou acordo coletivo.

Dos acordos surgidos na negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, onde deverá constar mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo.

A legislação **exemplifica** (“*podendo*”) critérios e condições, como índices de produtividade, qualidade **ou** lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Ponto importante da Lei é que a PLR não tem natureza remuneratória e que não substitui ou complementa o salário. Ou seja, a empresa não pode reduzir a remuneração do empregado, substituindo a parte reduzida por PLR, no que desvirtuaria o propósito buscado pela Constituição Federal (CF/88).

A legislação ainda afirma que a PLR não constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

Outro ponto de extrema relevância presente na Lei é a determinação de que quando surgirem impasses as ferramentas para sua solução são a mediação e a arbitragem de ofertas finais.

Na acusação fiscal, como muito bem destacado no Relatório, acima, a fiscalização entendeu que o pagamento de PLR pela recorrente não atende completamente a legislação específica, Lei 10.101/2000, pelas seguintes razões (item 5.3, fls. 029 do Relatório Fiscal (RF)):

1. **5.3.1, “QUANTO ÀS METAS ESTIPULADAS” fls. 036 do Relatório Fiscal:** Após várias considerações a respeito das metas e dos direitos a serem obtidos com o alcance das metas, a fiscalização conclui: “*Em suma, os instrumentos decorrentes das negociações baseados em programas de metas devem ser formalizados anteriormente ao ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba. **Isso não acontece no caso em tela no qual as regras não constam de forma clara nos acordos, em completo afronto à legislação específica**”;*

2. **5.3.2, “EM RELAÇÃO AOS VALORES A PAGAR”, fls. 036 do Relatório Fiscal:** Em redação confusa, a fiscalização afirma que: *“No Anexo I, do Acordo firmado para o ano de 2008, repri-se aprovado em assembléia em 13/08/2008 e asinado em 22/08/2008, portanto não válido para o primeiro semestre de 2008, tem-se mais um indicativo de que o valor pago a título de PLR para os empregados em atividades externas (Anexo 2) refere-se à comissão destes beneficiários, pois este valor será deduzido do Valor Base Gerencial – VGB sobre o qual será aplicado um percentual para apurar o valor a distribuir a título de PLR, portanto pode-se afirmar que se trata de uma despesa operacional da BV FINANCEIRA”;*
3. **5.3.3, “DA DATA DE REALIZAÇÃO DAS REUNIÕES E ASSINATURA DOS ACORDOS”, fls. 037 do Relatório Fiscal:** Em síntese, a fiscalização define que os valores devem integrar a base de cálculo das contribuições pois: *“Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a quês e referem os lucros ou resultados, pois é relativo a esse período pactuado”*. Ressalte-se que a fiscalização aponta somente dos períodos/anos em que, para ela, a regra dteria sido descumprida: a) segundo semestre de 2006, em que a assinatura do acordo ocorreu em 07/11/2006; e b) exercício de 2008, em que o acordo foi assinado em 22/08/2008, para o primeiro semestre de 2008;
4. **5.3.4, “QUANTO AO VALOR PAGO A TÍTULO DE PLR”, fls. 037 do Relatório Fiscal:** Novamente em redação confusa, a fiscalização acusa que os pagamentos foram feitos em desacordo com a legislação, em síntese, por dois motivos: a) A PLR substituiu a remuneração, devido a seu valor ser muito mais alto que a remuneraçãoanula, chegado a 280% da remuneração; e b) foram efetuados pagamentos desiguais entre os empregados;
5. Fora do item sobre os pontos dos acordos que descumpriram a legislação (item 5.3), a fiscalização faz mais duas acusações:
- 5.1 **5.4, “EM RELAÇÃO À OPCÃO DE PROGRAMA A UTILIZAR”, fls. 040 do Relatório Fiscal:** Para a fiscalização, o sujeito passivo deveria adotar somente um dos procedimentos citados no Art. 2º, da Lei

10.101/2000, e não efetuar pagamentos pelas duas opções que a Lei determina;

5.2 **5. 5, “QUANTO AO VALOR DEVIDO A TÍTULO DE PLR DE CONVENÇÃO COLETIVA”, fls. 040 do Relatório Fiscal:** Para a fiscalização, as convenções coletivas dão aos empregadores a **opção** de descontar, ou não, o valor da PLR convencionada da PLR de program próprio, entretanto a Lei determina que se deve estipular as regras de forma clara e objetiva, portanto não se vislumbra deixar ao prazer e humor do empregador pagar **além** do convencionado ou acordado.

Confrontando a legislação, os motivos elencados pela fiscalização - que foram determinantes para a conclusão de que os pagamentos a título de PLR são fatos geradores de contribuições previdenciárias - e os documentos anexados chegamos a conclusões.

O trabalho de fiscalização tributária, em caso de verificação de descumprimento de obrigações tributárias, pode vir a acarretar o lançamento tributário, ato administrativos impositivo, de império, gravosos para os administrados. Por isso, o trabalho da fiscalização deve sempre demonstrar, com clareza e precisão, como determina a legislação, os motivos da lavratura da exigência

Atualmente, o Estado não pode e não deve obrigar pessoas físicas e jurídicas sem provas do que alega. A Constituição Federal determina essa conduta pelo Estado.

O direito ao devido processo legal vem consagrado pela Constituição Federal no art. 5º., LIV e LV, ao estabelecer que ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal e ao garantir a qualquer acusado em processo judicial o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

Portanto, o devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o réu, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação que se lhe pesa, possa exercer a sua defesa plena.

Analisaremos, em respeito ao devido processo legal, cada acusação expressa no RF e verificaremos as provas e a legislação, a fim de chegarmos a uma conclusão sobre a incidência, ou não, de contribuições sobre essas verbas pagas a título de PLR.

Na primeira acusação (**5.3.1, “QUANTO ÀS METAS ESTIPULADAS” fls. 036 do Relatório Fiscal**), a fiscalização afirma que: *“Em suma, os instrumentos decorrentes das negociações baseados em programas de metas devem ser formalizados anteriormente ao ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba. **Isso não acontece no caso em tela no qual as regras não constam de forma clara nos acordos, em completo afronto à legislação específica**”*.

Portanto, para o Fisco, não há regras claras no acordo.

É de se ressaltar que na análise integral desse item (5.3.1), que trata da suposta ausência das regras claras, só há menção ao acordo válido para o período de avaliação

de 01/07/2006 a 31/12/2007. Após várias leituras, não encontramos menção alguma – nesta acusação - ao acordo com vigência válida no período de 01/01/2008 a 31/12/2008.

Nesse sentido, fomos verificar as provas, ou seja, o acordo de **01/07/2006 a 31/12/2007**, apresentado na impugnação (Documento 05) – onde constam os termos citados no RF e na decisão de primeira instância – a fim de verificar se constava, ou não, detalhamento e clareza sobre metas e direitos dos segurados empregados do sujeito passivo.

Neste acordo encontramos:

1. Envio ao Sindicato, para registro e arquivamento;
2. Atas de reunião que comprovam que, desde 15/05/2006, o sujeito passivo e o sindicato negociavam os termos do acordo;
3. Acordo de PLR entre o sujeito passivo e o sindicato dos segurados;
4. Obrigatoriedade de prestar informação sobre o valor a ser distribuído aos segurados empregados (Cláusula Segunda, § 1º);
5. Previsão de existência de anexos ao acordo (Cláusula Segunda, § 2º), onde deverá constar a forma de distribuição da PLR;
6. Bases de cálculo para pagamento da PLR (Cláusula Segunda, § 3º);
7. Datas de pagamento (Cláusula Terceira);
8. Amplo acesso às informações (Cláusula Quinta, § 1º);
9. Acesso do Sindicato aos instrumentos de aferição para a obtenção dos valores de PLR pelos segurados (Cláusula Quinta, § 1º);
10. Vigência do acordo (Cláusula Sétima).

Já nos anexos do Acordo, previstos no Acordo e anexos a ele, devidamente vistos, encontramos:

1. Anexos por área da empresa;
2. Obrigatoriedade de informação ao Sindicato sobre o valor a ser distribuído (Anexo I, Cláusula Segunda);
3. Extensão a todos os empregados de negócios internos (Anexo I, Cláusula Terceira);
4. Regras claras e detalhadas sobre o valor a ser recebido pelo segurado empregado (Anexo I, Cláusula Quarta);
5. Possibilidade de recurso do empregado sobre sua avaliação (Anexo I, Cláusula Quarta);
6. Anexo IA, devidamente visto, com detalhamento do Anexo I;

7. Obrigatoriedade de informação ao Sindicato sobre o valor a ser distribuído (Anexo II, Cláusula Segunda);
8. Extensão a todos os empregados de negócios externos (Anexo II, Cláusula Terceira);
9. Regras claras e detalhadas sobre o valor a ser recebido pelo segurado empregado (Anexo II, Cláusula Quarta);
10. Anexo IIA, devidamente vistado, com detalhamento do Anexo II;
11. Obrigatoriedade de informação ao Sindicato sobre o valor a ser distribuído (Anexo III, Cláusula Segunda);
12. Extensão a todos os empregados com cargos e funções citadas (Anexo III, Cláusula Terceira);
13. Regras claras e detalhadas sobre o valor a ser recebido pelo segurado empregado (Anexo III, Cláusula Quarta);
14. Anexo IIIA, devidamente vistado, com detalhamento do Anexo III;
15. Anexo IV A, com maiores esclarecimentos.

Assim, pela análise do acordo e de seus anexos, verificamos que todas as determinações exigidas pela Lei 10.101/2000 foram cumpridas.

As normas do acordo podem ser de difícil compreensão por parte do Fisco e dos julgadores, pois referem-se a atividade que o sujeito passivo exerce, com toda sua peculiaridade, expertise, complexidade. Dificuldade que não existe para os segurados empregados do sujeito passivo e para o sindicato que os representam que podem, pela Lei e pelas disposições do acordo acompanhar, recorrer, questionar as regras para o atingimento das metas e os ganhos por sua obtenção.

Os segurados e o sindicato, com a riqueza de detalhes que possui o acordo, possuíram conhecimento claro e objetivo sobre as metas e os direitos que receberiam se atingissem a meta.

A determinação de acompanhamento, pelos segurados e pelo Sindicato, somado à riqueza de detalhes do próprio acordo não nos permite concluir que se trata de um pagamento com a finalidade de prejudicar a Fazenda ou os segurados, com o pagamento de algo que não é PLR, para aumentar a remuneração dos segurados envolvidos, sem a devida tributação previdenciária.

Além do já exposto, voto elucidativo sobre o tema consta no processo 14485.001820/2007-11, citado nos autos, referente ao mesmo sujeito passivo, de lavra do nobre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, acompanhado por unanimidade neste ponto (regras claras), que utilizamos, também, como razões de decidir, por refletirem solução para o litígio em questão:

*“O Fisco concluiu também que os acordos firmados pelas empresa **não continham regras claras e objetivas passíveis de***

mensuração. *Afirma que os ajustes continham regras subjetivas e critérios de participação diferenciados em função do nível hierárquico dos empregados.*

Para arrematar, a Auditoria asseverou que o tipo de premiação aplicado pelas empresas não é aquele que a lei visou isentar da incidência de contribuições, mas se trata, na verdade, de gratificação habitual que tem como objetivo premiar o esforço individual dos empregados e, como tal, deve compor o salário-de-contribuição.

Inicialmente cabe destacar que de acordo com o § 1.º do art. 2.º da Lei n. 10.101/2000, que estabelece requisitos a serem observados nos acordos para pagamento da PLR, estabelece a necessidade de inclusão de regras claras e objetivas que indiquem como se dará a aquisição do direito ao pagamento do benefício e como será o critério de distribuição da verba, devendo ser previsto inclusive mecanismo de aferição do cumprimento do acordado.

Tomemos como exemplo o acordo firmado com a BV FINANCEIRA.

Analizando o ajuste estipulado pela empresa e o sindicato que representa os seus empregados, pude observar que na Cláusula Segunda há a previsão de que a PLR será distribuída com base no resultado ajustado por fatores externos que possam afetar o mesmo. O parágrafo primeiro desta Cláusula estabelece que semestralmente a empresa informará o valor a ser distribuído.

Já o parágrafo segundo indica que os anexos que integram o acordo descrevem a forma de distribuição da verba.

A Cláusula Quinta do acordo, por sua vez, garante que, tanto os empregados, quanto o Sindicato, terão acesso às informações às premissas e aos resultados previstos no acordo.

Diante dessas constatações, não tenho dúvida de que os requisitos legais quanto aos termos do acordo e a periodicidade do pagamento foram observados. Não enxergo no texto legal qualquer determinação para que os pagamentos tenham que se dar na mesma proporção para todos os empregados e diretores, não se podendo exigir esse requisito não previsto na norma específica.

De outra banda, mesmo para os ocupantes de iguais funções, não há de se exigir que a verba tenha idêntico valor, posto que um dos parâmetros de aferição do quantum a ser repassado leva em conta o desempenho individual do trabalhador.

Ao analisar os acordos firmados com as empresas BV SERVIÇOS e BV PROMOTORA DE VENDAS, a outra conclusão não posso chegar.

Nesse sentido, não constato que inexistiram nos acordos para pagamento de PLR regras claras e objetivas.”

Portanto, de todo exposto, por estar claro - na análise do que consta nos acordos firmados e da legislação – que há clareza e objetividade nas metas e direitos dos segurados, previstos nos acordos, não há como alegar que a Lei 10.101/2000 foi descumprida, motivo do provimento do recurso neste ponto.

No segunda acusação (**5.3.2, “EM RELAÇÃO AOS VALORES A PAGAR”, fls. 036 do Relatório Fiscal**) a fiscalização fundamenta sua conclusão na alegação de que: *”No Anexo I, do Acordo firmado para o ano de 2008, reprise-se aprovado em assembléia em 13/08/2008 e assinado em 22/08/2008, portanto não válido para o primeiro semestre de 2008, tem-se mais um indicativo de que o valor pago a título de PLR para os empregados em atividades externas (Anexo 2) refere-se à comissão destes beneficiários, pois este valor será deduzido do Valor Base Gerencial – VGB sobre o qual será aplicado um percentual para apurar o valor a distribuir a título de PLR, portanto pode-se afirmar que se trata de uma despesa operacional da BV FINANCEIRA”*.

Primeiramente temos a salientar – como demonstrado na integral descrição da acusação, acima – que a mesma só se refere ao acordo de 2008.

Em segundo lugar cabe destacar a confusão na redação, pois há citação – no mesmo ponto – sobre o Anexo I e o Anexo II.

Após ler e reler o acordo e todos seus anexos do ano de 2008 – pois não foi demonstrado no RF onde (cláusula, parágrafo, etc) se encontrava o fundamento da acusação - conseguimos encontrar a fórmula da VBG, que significa Valor Base Gerencial, em que é aplicado um percentual para se definir o valor a ser distribuído (VD) a título de PLR.

No cálculo desse VBG há a dedução dos valores contidos no anexo II do acordo, que se referem a pagamentos a segurados que atuam em negócios externos.

Para a fiscalização essa dedução demonstraria que se trata de uma comissão, despesa operacional do sujeito passivo.

Com todo respeito, não há razão, nem lógica, na afirmação do Fisco.

A dedução dos valores constantes do anexo II faz parte da fórmula para a definição do VBG, que foi aceita pelo sindicato da categoria.

Não há como conceituar a PLR como remuneração por parcela ser dedutível de uma fórmula.

Trata-se de definição obtida em negociação e não encontramos no que essa determinação descumpriria dispositivo da Lei 10.101/2000, aliás, ressalte-se, que nem o Fisco demonstrou qual dispositivo estaria sendo descumprido.

Portanto, pelo disposto no acordo não descumprir nenhum dispositivo da Lei 10.101/2000, não há, também, razão no lançamento neste ponto.

Em outra acusação (**5.3.3, “DA DATA DE REALIZAÇÃO DAS REUNIÕES E ASSINATURA DOS ACORDOS”, fls. 037 do Relatório Fiscal**), a fiscalização afirma que “*cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo a esse período pactuado*”.

Ressalte-se que a fiscalização aponta somente dois períodos em que, para ela, a regra teria sido descumprida: a) segundo semestre de 2006, em que a assinatura do acordo ocorreu em 07/11/2006; e b) exercício de 2008, em que o acordo foi assinado em 22/08/2008, para o primeiro semestre de 2008.

Não concordamos com a fiscalização.

Primeiramente, cabe esclarecer que não há, em nenhum dispositivo da Lei 10.101/2000, nem em outra Lei ou Decreto a determinação sobre a data máxima em que os acordos para pagamento de PLR devem ser formalmente concluídos e assinados.

Não é o caso dos autos, mas claro que não se pode conceber um acordo de PLR - que visa incentivar a produtividade, como manda a Lei - tratar de meta já totalmente conhecida, ou seja, concluído e assinado após o período de aferição.

Não devemos desconhecer que a verba PLR coloca dois lados com objetivos antagônicos em uma negociação. De um lado as empresas, que buscam ter maior lucro líquido, com resultados maiores e pagamentos de PLR menores. De outro lado os trabalhadores, que buscam obter o maior valor possível de PLR, com resultados menores e valores maiores.

Com certeza, devido a esse antagonismo, é que o Estado ainda não determinou – em normas legais - data máxima para a conclusão dessa negociação.

Portanto, por não constar determinação sobre a data máxima em que os acordos devem ser formalizados, concluídos, e pelas datas de conclusão dos acordos serem antes do término do período de aferição (11/2006 e 05/2008) concluímos pela procedência do recurso neste ponto.

Além do mais, somando-se à minha conclusão, há correta posição do Relator, que acompanhamos e utilizamos, também, como razões de decidir, nos seguintes termos:

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

...

No tocante às datas de celebração dos acordos são duas as situações:

1. O Acordo de 07/2006 a 12/2007 foi concluído em 13/07/2007, fls. 975. Segundo nossas conclusões acima apresentadas, adotamos como prazo limite para conclusão do acordo o semestre que antecede o fim do período a que se referem os resultados ou o lucro. No presente caso, tal prazo não foi respeitado, porém havia indicações que nesse mesmo prazo as negociações estavam adiantadas - a ata de reunião de maio e junho/2007 mostram o avanço das negociações, fls. 973/974. Como a empresa comprovou que as negociações estavam em curso em junho/2007 e que os empregados tinham amplo conhecimento de sua proposta quanto aos lucros ou resultados a serem atingidos, consideraremos como prazo limite para a assinatura e arquivamento do instrumento de acordo o último dia do trimestre anterior ao encerramento do período a que se referiram os lucros ou resultados. **Logo, o acordo assinado em 13/07/2007 obedece aos limites que estipulamos em nossa interpretação do dispositivo legal;**

2. O Acordo de 2008 foi concluído em 22/08/2008, mas podemos verificar que as negociações iniciaram-se em 12/2007, fls. 1030, e em 06/2008 as metas e critérios estavam bem delineadas, fls. 1033, o que, **em harmonia com nossa posição acima explanada, nos leva a concluir que havia uma pactuação prévia de metas e resultados para esse ano.**

Como está demonstrado nos autos, no acordo de avaliação semestral, válido no período de 01/07/2006 a 31/12/2007 as negociações já estavam ocorrendo em 15/05/2006, conforme ata assinada pelos representantes das partes. Já no acordo de avaliação semestral, válido no período de 01/01/2008 a 31/12/2008 as negociações já estavam ocorrendo em 15/12/2007, conforme ata assinada pelos representantes das partes

Assim, somando-se a conclusão já externada sobre a questão, a demonstração de que já existia negociação entre as partes antes mesmo do período de aferição nos leva a decidir pela procedência do recurso.

Em sua quarta fundamentação da acusação (**5.3.4, “QUANTO AO VALOR PAGO A TÍTULO DE PLR”, fls. 037 do Relatório Fiscal**), a fiscalização afirma que os pagamentos a título de PLR constituem-se em remuneração e não devem gozar do benefício da imunidade, pois:

- a) A PLR substituiu a remuneração, devido a seu valor ser muito mais alto que a remuneração anual, chegando a 280% da remuneração; e
- b) A PLR devem integra o Salário de Contribuição (SC), pois foram efetuados pagamentos desiguais entre os empregados.

Quanto a esses dois pontos, em que novamente não concordamos com o Fisco, esclarecemos que não há em nenhum dispositivo legal determinação de que os valores pagos a

título de PLR devem ter um teto máximo e/ou que esses valores devem ser proporcionais, igualitários, entre os segurados envolvidos.

Não é demais destacar que – ao contrário dos servidores públicos – aos particulares é permitido praticar o que a legislação não veda.

Em nosso Estado Democrático de Direito quem cria e determina regras a serem seguidas pelos integrantes da sociedade são os Poderes devidamente constituídos.

Portanto, por não existir vedação, proibição, às duas condutas praticadas pelo sujeito passivo, segundo o Fisco, na Lei 10.101/2000 somos pela procedência do recurso neste ponto.

Em outra acusação (**5. 4, “EM RELAÇÃO À OPCÃO DE PROGRAMA A UTILIZAR”, fls. 040 do Relatório Fiscal**), a fiscalização afirma que o sujeito passivo descumpriu a lei 10.101/200, pois deveria adotar somente um dos procedimentos citados no Art. 2º, da Lei 10.101/2000, e não efetuar pagamentos pelas duas opções que a Lei determina.

Cabe transcrever o artigo citado, para entendermos sua determinação.

Lei 10.101/2000:

*“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.”

Ressalte-se que a fiscalização também transcreveu o mesmo artigo transcrito acima e definiu:

*“Portanto a BV Financeira **deveria adotar um dos procedimentos e não efetuar pagamentos pelas duas opções que a Lei permite**. No programa próprio consta a determinação de que o valor a pagar não poderá ser inferior ao valor da Convenção Coletiva e caso o empregado não atinja a meta será pago o valor da Convenção. “*

Primeiramente cabe destacar e esclarecer que nenhum pagamento foi efetuado pela comissão citada no I, Art. 2º da Lei 10.101/200, acima, pois todos os pagamentos foram efetuados devido a Convenção ou a Acordo Coletivo.

Cabe destacar as devidas definições legais.

CLT:

*“Art. 611 - **Convenção Coletiva de Trabalho** é o acôrdo de caráter normativo, pelo qual **dois ou mais Sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais***

estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho.

§ 1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.”

Portanto Convenção Coletiva de Trabalho é o acordo normativo pelo qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho no âmbito das respectivas representações.

Já Acordo Coletivo de Trabalho (ACT) é o acordo que estipula condições de trabalho no âmbito da empresa ou empresas acordantes, às respectivas relações de trabalho. A celebração dos acordos coletivos de trabalho é facultado aos sindicatos representativos das categorias profissionais.

Assim, descabe a acusação de que o sujeito passivo utilizou as duas formas previstas no Art. 2º, da Lei 10.101/2000, pois, como já destacamos, não foi utilizada a forma prevista no inciso I.

Como não está claro e para ficar decidido, caso a acusação tenha sido no sentido de vedar eu haja acordo e convenção coletivos para pagamento de PLR, novamente destacamos que a Lei 10.101/2000 não veda que sejam utilizadas as duas formas de celebração, desde que válidos, legais e que sejam respeitados e cumpridos.

Portanto, o recurso deve ser provido nesta questão.

Por fim **(5. 5, “QUANTO AO VALOR DEVIDO A TÍTULO DE PLR DE CONVENÇÃO COLETIVA”, fls. 040 do Relatório Fiscal)**, a fiscalização afirma que as convenções coletivas dão aos empregadores a **opção de descontar**, ou não, o valor da PLR convencionada da PLR de programa próprio, entretanto a Lei determina que se deve estipular as regras de forma clara e objetiva, portanto não se vislumbra deixar ao prazer e humor do empregador pagar **além** do convencionado ou acordado.

Primeiramente, cabe destacar a ausência de lógica na afirmação, pois se as convenções dão a opção aos empregadores para descontar valores não há como o pagamento ficar além do acordado, mas sim aquém.

Além do mais, não há demonstração, prova ou mesmo fundamentação nos autos de que essa tal **opção** foi utilizada pelo empregador;sujeito pasivo.

Assim e por fim, também não há razão no lançamento neste ponto.

Conseqüentemente, por todo o exposto, deve ser dado provimento ao recurso, a fim de que as autuações originadas do suposto descumprimento das regras determinadas na Lei 10.101/2000 (AIOP's 37.320579-1 e 37.320.588-5 e AIOA 37.320.578-3), quanto ao pagamento de PLR, nos períodos em questão, sejam declaradas improcedentes.

CONCLUSÃO:

Em razão do exposto, voto pelo provimento do recurso, a fim de:

- a) excluir do lançamento - pela regra decadencial expressa no Art. 150, § 4º, do CTN - todas as contribuições apuradas até 07/2006, anteriores a 08/2006, nos termos do voto; e
- b) que as autuações originadas do suposto descumprimento das regras determinadas na Lei 10.101/2000 (AIOP's 37.320579-1 e 37.320.588-5 e AIOA 37.320.578-3), quanto ao pagamento de PLR, nos períodos em questão, sejam declaradas improcedentes, nos termos do voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira

Processo nº 16327.721070/2011-13
Acórdão n.º **2301-003.755**

S2-C3T1
Fl. 1.949

CÓPIA