



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

Processo n° 16682.721121/2011-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.401 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SALÁRIO INDIRETO
Recorrente CONSTRUTORA QUEIROZ GALVÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DISPONIBILIZAÇÃO DE ASSISTÊNCIA MÉDICA APENAS A EMPREGADOS COM DETERMINADO TEMPO DE VÍNCULO COM A EMPRESA. NÃO ATENDIMENTO A REGRA QUE ESTABELECE QUE A ISENÇÃO É CONDICIONADA AO FORNECIMENTO DO BENEFÍCIO A TODOS OS EMPREGADOS E DIRIGENTES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O estabelecimento de norma empresarial que permita a fruição de plano de assistência médica apenas a empregados com determinado tempo de permanência na empresa fere a regra de isenção que exige que o benefício seja estendido a todo o quadro funcional, acarretando na incidência de contribuição sobre a verba.

REVOGAÇÃO TÁCITA DA NORMA DE ISENÇÃO PREVIDENCIÁRIA PELO ART. 458 DA CLT. INOCORRÊNCIA.

Os dispositivos da CLT que tratam da não integração de determinada verba ao salário do obreiro não revogam dispositivos que regulam o salário-de-contribuição previdenciário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS CONCERNENTES AO PAGAMENTO DA VERBA. DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000 E ART. 28, § 9º, J.- LEI 8212 - NATUREZA SALARIAL

As exigências legais para que o pagamento de PLR esteja desvinculado do salário e portanto, fora do conceito de salário de contribuição são claras, ou seja, compete a empresa demonstrar o cumprimento da lei 10.101/2000, devendo o auditor exigir os documentos e explicações com vistas a identificar se a empresa realmente está cumprindo os preceitos legais.

O § 1º do art. 2º da lei 10.101/2000 exige que "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".

Ao lançar valores de pagamentos de PLR pela não comprovação de metas claras e objetivas, não está o auditor desconsiderando o plano de PLR do contribuinte, muito menos desconsiderando tratar-se de pagamento como participação nos lucros ou resultados, mas simplesmente enquadrando tais pagamentos no conceito de salário de contribuição.

FALTA DE APRESENTAÇÃO DOS DOCUMENTOS DE AFERIÇÃO DAS METAS PARA PAGAMENTO DE PLR. NÃO COMPROVAÇÃO DOS CRITÉRIOS E EXIGÊNCIAS DA LEI 10.101/2000

Tendo o contribuinte sido regularmente intimado a se manifestar sobre os critérios adotados para o pagamento da PLR, a apresentar o demonstrativo do cálculo da Remuneração variável PL, bem como a esclarecer a respeito do tratamento diferenciado quanto ao direito a participação nos resultados, e não o fazendo por entender que referidos documentos não se inserem no contexto das exigências fiscais às quais está sujeito o contribuinte, assumiu o recorrente o risco de não comprovar que os valores pagos estavam em consonância com o acordado e com os ditames da lei 10.101/2000.

LANÇAMENTO DOS VALORES PAGOS PELO CONTRIBUINTE À TÍTULO DE PLR - NÃO APRESENTAÇÃO DE ESCLARECIMENTOS DOS PAGAMENTOS DE PLR - AUSÊNCIA DE ARBITRAMENTO - LANÇAMENTO DEVIDAMENTE MOTIVADO E FUNDAMENTADO.

Não há que se falar em ausência de motivação de arbitramento. quando a autoridade fiscal simplesmente promoveu o lançamento dos valores pagos pelo recorrente à título de PLR, em desacordo com as exigência do art. 28, § 9º, j, da lei 8212/91 e da lei 10.101/2000.

PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONSTATAÇÃO DE PAGAMENTOS A ESSE TÍTULO. FALTA DE ESCLARECIMENTOS DA EMPRESA ACERCA DAS DESPESAS. ARBITRAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES.

Constatados pagamentos a título de previdência privada, sem que a empresa comprove que essas despesas cumpriam os requisitos para exclusão do salário-de-contribuição, é cabível a incidência de contribuições sobre a base de cálculo aferida indiretamente.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Kleber Ferreira de Araújo (Relator), Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carolina Wanderley Landim, que davam provimento parcial do recurso para declarar improcedentes as contribuições lançadas nos AI n. 37.366.316-1 e AI n. 37.366.318-8 e para excluir do valor da multa constante no AI n. 37.366.317-0 as parcelas

Processo nº 16682.721121/2011-68
Acórdão n.º **2401-003.401**

S2-C4T1
Fl. 3

pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.

Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira – Relatora Designada e Presidente (na data da formalização, conforme Ordem de Serviço nº.01/2013 – CARF.)

Kleber Ferreira de Araújo – Relator

Participaram do presente julgamento o(a)s Conselheiro(a)s Elias Sampaio Freire, Kleber Ferreira de Araújo, Leo Meirelles do Amaral, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de recurso interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão n.º 12-51.475 de lavra da 13.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento – DRJ no Rio de Janeiro I (RJ), que julgou improcedente a impugnação apresentada para desconstituir os seguintes Autos de Infração – AI:

a) AI n. 37.338.551-0: contribuições patronais para a Seguridade Social, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados e contribuintes individuais. Os fatos geradores foram os pagamentos de:

- plano médico concedido a empregados em desacordo com a Lei n.º 8.212/1991;

- remunerações a contribuintes individuais informados na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – DIRF e não declarados na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

- plano de previdência privada concedido aos empregados em desacordo com a Lei n.º 8.212/1991;

b) AI n. 37.338.553-6: contribuições dos contribuintes individuais não arrecadadas pela empresa, incidentes sobre remunerações informadas na DIRF;

c) AI n. 37.338.554-4: contribuições patronais destinadas a outras entidades ou fundos, incidentes sobre os valores relativos ao plano médico e à previdência privada;

d) AI n. 37.366.316-1: contribuições patronais para a Seguridade Social, incidentes exclusivamente, sobre as parcelas pagas aos segurados a título de participação nos lucros ou resultados – PLR;

e) AI n. 37.338.318-8: contribuições patronais destinadas a outras entidades ou fundos, incidentes, exclusivamente, sobre as parcelas pagas aos segurados a título de participação no lucros ou resultados – PLR;

f) AI n. 37.338.317-0: aplicação de multa por falta de declaração na GFIP das parcelas cujas contribuições correspondentes foram apuradas nas lavraturas acima indicadas.

Informa o fisco que o plano médico não abrangia a totalidade dos trabalhadores da empresa, posto que o regulamento excluía do benefício os empregados lotados nas obras e serviços contratados que tivessem menos de três anos ininterruptos de vínculo com o empregador. Dessa forma, não atenderia à norma que exclui este benefício do salário-de-contribuição.

A Autoridade Lançadora aduz ainda que o plano de PLR da empresa não contém regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos funcionários ao benefício,

bem como quanto aos mecanismos de aferição das metas e da quantificação dos valores a serem pagos a cada trabalhador.

Foram apresentados dados de dois exercícios, onde o fisco tenta evidenciar que apenas uma parcela dos trabalhadores recebia o prêmio, não havendo justificativa para exclusão dos demais.

Informa-se ainda que a empresa, mesmo após a regular intimação, deixou de prestar os esclarecimentos acerca dos critérios adotados para pagamento da PLR.

Segundo o relato da auditoria, a empresa também deixou de justificar as divergências entre as folhas de pagamento e a DIRF para diversos trabalhadores.

Acerca da apuração sobre o valor pago a título de previdência privada, o fisco assevera que consta da contabilidade da empresa pagamentos a empresa Tóquio Marine e Previdência S/A, não tendo a empresa esclarecido se este benefício é concedido a todos os empregados e ter deixado de apresentar os comprovantes de despesas, não fazendo também a indicação dos seus beneficiários.

Afirma-se ainda que a apuração das remunerações relativas à assistência médica, previdência privada e aquelas obtidas na DIRF deu-se por aferição indireta em razão da empresa não atender a intimações do fisco para prestar esclarecimentos e/ou apresentar documentos. Tais omissões motivaram lavraturas por descumprimento de obrigações acessórias.

A multa, ressalta-se no relatório fiscal, foi imposta levando-se em consideração as alterações promovidas pela Lei n.º 11.941/2009, optando-se pelo valor mais favorável ao sujeito passivo, quando se comparou a multa aplicada com base na legislação vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada com esteio na norma atual.

Foi emitida Representação Fiscal para fins penais pelas práticas dos ilícitos previstos no art. 337-A, I e III, do Código Penal (Sonegação de Contribuição Previdenciária) e art. 1.º, I e II, da Lei n. 8.137/1990 (Crime Contra a Ordem Tributária).

Cientificada do lançamento em 28/12/2011, o sujeito passivo apresentou impugnação, cujas razões não foram acatadas pelo órgão de primeira instância que a declarou improcedente.

Inconformado o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, no qual, em síntese, alegou que:

a) não se pode confundir assistência médica com plano de saúde, aquela pode ser prestada por outros meios, assim, é de se levar em conta a prestação de serviços diretamente pela empresa, como ocorre nos seus canteiros de obras;

b) as conclusões do fisco e da DRJ colidem frontalmente com as disposições do Parecer CJ/MPS nº 1732/99, de cunho normativo e aplicável no período desta autuação, e

que disciplina não haver incidência previdenciária sobre as verbas vinculadas à “assistência médica” (utilizada pelo empregador a favor dos empregados) em qualquer circunstância, independentemente de abranger ou não à totalidade dos empregados da empresa;

c) a alínea “q” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 foi tacitamente revogada pelo inciso IV do § 2. do art. 458 da CTL, que não considera verba salarial a assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada pelo empregador em benefício dos trabalhadores, seja diretamente ou mediante seguro-saúde;

d) a legislação que rege a PLR não exige a plena abrangência funcional ou o pagamento em iguais condições a todos os trabalhadores, para reconhecer a verba como não integrante do salário-de-contribuição;

e) ao contrário do que afirmou o fisco, há no plano de PLR metas claras e objetivas;

f) se houve acordo entre as partes com assistência do sindicato dos empregados para pagamento da PLR, não cabe ao fisco desconsiderar o ajuste no intuito de tributar a verba;

g) o plano de previdência privada é disponível a todos os empregados, todavia, alguns não demonstram interesse em efetuar a adesão, assim é frágil o argumento do fisco para tratar essa rubrica como incidente de contribuições;

h) contratou um plano de previdência com a empresa Real Vida e Previdência Ltda , mediante termo de adesão, cujas cláusulas estão em perfeita sintonia com a legislação de regência;

i) não há dúvida que o plano de previdência instituído no interesse dos empregados atende à regra inserta na alínea “p” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

Ao final, pede o reconhecimento da insubsistência das autuações.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, Relator

Admissibilidade

O recurso merece conhecimento, posto que preenche os requisitos de tempestividade e legitimidade.

Assistência Médica

O fato da empresa não estender o plano de saúde a determinados segurados, quais sejam aqueles que trabalham na execução dos contratos de prestação de serviço que contam com menos de três anos de vínculo com o empregador, levou o fisco a tributar esta parcela, por entender que a não abrangência à totalidade do quadro funcional da recorrente contraria o disposto na alínea “q” do § 9. do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

O sujeito passivo alega que esse dispositivo foi tacitamente revogado pelo inciso IV do § 2. do art. 458 da CLT, incluído pela n. 10.253/2001.

Ao invocar dispositivo da CLT para dar substância a sua tese, a recorrente olvidou que a norma do Direito Laboral é aplicada ao Direito Previdenciário apenas subsidiariamente. Além de que não se deve confundir o conceito justrabalhista de “salário” com conceito previdenciário de “salário-de-contribuição”, que embora tenham vínculos muito estreitos, não coincidem na sua totalidade. A prova mais visível dessa diferenciação é a incidência de contribuição ao FGTS para determinadas rubricas que não se constituem em base de cálculo para as contribuições previdenciárias, como é o caso do auxílio doença acidentário, sobre o qual incide FGTS, mas que não sofre incidências das contribuições sociais.

Assim, não acolho a tese de que a aplicação da CLT deva prevalecer sobre os ditames da Lei de Custeio da Seguridade Social, quando o tema tratado diz respeito às contribuições sociais.

A suscitada revogação tácita do dispositivo previdenciário pela regra trabalhista não encontra amparo na jurisprudência do CARF, já tendo a Câmara Superior de Recursos Fiscais se manifestado sobre o requisito da extensão da cobertura da assistência médica à totalidade dos empregados/funcionários, por meio do Acórdão CSRF 920200.295, proferido na Sessão de 22 de Setembro de 2009. Na oportunidade, a CSRF considerou que o único requisito para a não incidência das contribuições previdenciárias sobre tais verbas é a “Extensão/Cobertura” à totalidade dos dirigentes e empregados. Vejamos:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2000 a 31/12/2003

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. ASSISTÊNCIA MÉDICA — PLANO DE SAÚDE. EXTENSÃO/COBERTURA À

*TOTALIDADE DOS EMPREGADOS E DIRIGENTES
REQUISITO LEGAL ÚNICO.*

De conformidade com a legislação previdenciária, mais precisamente o artigo 28, § 9º, alínea "q", da Lei nº 8.212/91, o Plano de Saúde e/ou Assistência Médica concedida pela empresa tem como requisito legal, exclusivamente, a necessidade de cobrir, ou seja, ser extensivo à totalidade dos empregados e dirigentes, para que não incida contribuições previdenciárias sobre tais verbas. A exigência de outros pressupostos, como a necessidade de planos idênticos à todos os empregados, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites da legislação específica em total afronta aos preceitos dos artigos 111, inciso II e 176, do Código Tributário Nacional, os quais estabelecem que as normas que contemplam isenções devem ser interpretadas literalmente, não comportando subjetivismos.

(CSRF. Acórdão CSRF 920200.295 – 2ª Turma. Recurso Especial do Procurador. Sessão de 22/09/2009)

A recorrente alega ainda que apenas o plano de saúde não é extensível a todos os empregados, mas que disponibiliza outros tipos de serviço médico com abrangência universal, citando acordos coletivos de firmados com os sindicatos dos seus empregados.

Esta alegação não está suportada por nenhum elemento de prova. É que não foram acostados quaisquer acordos com empregados ou outro documento que me levasse à convicção de que havia a garantia de disponibilização universal de assistência à saúde.

O que é incontroverso nos autos é a existência de plano de saúde que veda expressamente a adesão aos empregados que contam menos de três anos ininterruptos de serviços prestados à empresa fora da sede. Ou seja, o empregado que não se enquadrar nesse perfil, independente do local em que atua, está excluído do plano, contrariando, assim, a regra de universalidade, requisito indispensável para a não incidência de contribuição previdenciária.

Participação nos Lucros ou Resultados

O fisco apontou a falta de regras claras e objetivas no programa de PLR para justificar a tributação da verba. Em adição, afirma que o pagamento do benefício a apenas parte do quadro funcional também representaria uma desconformidade com a regra que exclui a referida parcela do salário-de-contribuição.

Vejamus o que dispõe o Plano de Participação na Superação de Resultados instituído pela recorrente. O documento referido encontra-se as fls. 369 e segs. e traça as premissas básicas para o pagamento da PLR.

Ao tratar da apuração, o Plano estipula:

“III. CRITÉRIOS

III.1 – APURAÇÃO

a) O resultado para efeito de participação, será calculado com base no critério financeiro, ou seja, os recebimentos das faturas dos serviços executados menos os pagamentos de despesas e custos.

(...)

III.2 – PERÍODO DE APURAÇÃO

A apuração dos resultados ocorrerá nos meses de junho e dezembro, referente aos períodos de janeiro a junho e julho a dezembro respectivamente. O pagamento ocorrerá nos meses de agosto e fevereiro.

III.3 – DO DIREITO

Todos os colaboradores participarão dos resultados apurados, desde que, estejam na empresa há mais de doze meses consecutivos, e tenham participado do período de seis meses de apuração.(...)”

Vejam os que diz a Lei n. 10.101/2000 acerca da fixação de metas e critérios para pagamento da PLR:

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.

(...)

Analisando as disposições do Plano de PLR da recorrente, vejo que as mesmas se compatibilizam com a norma legal acima. Os critérios e condições estabelecidos na Lei são exemplificativos, podendo o acordo entre empresa e empregados estabelecer outras metas. Entendo que o critério financeiro constante no referido Plano deve ser aceito como regra aplicável ao pagamento da verba.

É de se observar que o fisco não apontou outro requisito da Lei que tenha sido descumprido, limitando-se a apontar a ausência de regras claras e objetivas.

Comprova-se assim que o acordo para pagamento da participação nos resultados não estava desprovido das regras necessárias à fixação do direito, conforme previsão do § 1.º do art. 2.º da Lei n. 10.101/2000.

Todavia o fisco alega que a empresa não teria apresentado os devidos esclarecimentos acerca do fato da verba haver sido distribuída a apenas parte do quadro funcional, além de haver discrepância entre os valores distribuídos.

É de se ressaltar que uma vez tendo havido negociação entre a empresa e o sindicato para definição da sistemática de pagamento da verba, cabe a este buscar o cumprimento do acordado, não sendo prerrogativa do fisco descaracterizar o Plano de PLR pelo fato de haver pagamentos em percentuais distintos para as diversas categorias de trabalhadores ou mesmo a ausência de pagamentos para parte do quadro funcional.

Para nós, esse fato, por si só não é suficiente para que seja, em razão da ausência de regras claras acerca da obtenção do direito ao recebimento da verba, desconsiderado o plano para pagamento de PLR. Para que se tenha o plano como desconforme com a lei de regência, é necessário que se demonstre que as os critérios/condições estipulados no instrumento de negociação sejam incompreensíveis ou inexecutáveis. Isso não restou demonstrado.

Observe-se que a cópia do plano de PLR juntado pelo próprio Auditor Fiscal, apresenta critérios e metas estabelecidos de comum acordo entre patrão e empregados, embora não possamos, apenas com base nos mesmos, concluir que os valores pagos a esse título estariam em conformidade com o que foi acordado.

Tem o fisco, é inegável, a prerrogativa de verificar se os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com as negociações efetuadas. Sem a apresentação de relatórios que contenham a aferição das metas para cada empregado, o fisco fica impedido de verificar se determinado segurado recebeu a verba em valor além do que estava previsto nas regras fixadas entre patrão e trabalhadores.

Ao sonegar esses documentos, a autuada criou um obstáculo ao fisco de concluir com segurança se a parcela intitulada de PLR não conteria verbas outras suscetíveis de tributação.

Diante dessa recusa, surgiu para a auditoria a possibilidade desconsiderar os pagamentos como participação nos lucros e exigir as contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos valores apresentados sob a referida rubrica. Essa possibilidade tem por fundamento jurídico o § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exibir todos os documentos e livros

relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Ocorre que não foi esse o caminho trilhado pela Autoridade Lançadora para edificar os lançamentos. Analisando-se os autos verifica-se que não foi mencionado na motivação do lançamento dessa rubrica que as contribuições estariam sendo lançadas por arbitramento em razão da recusa do sujeito passivo em atender a intimações da auditoria. Também nos Relatório de Fundamentos Legais inexistente a citação das normas que autorizam a aferição indireta da base de cálculo.

Verifica-se, assim, que os elementos apresentados pelo fisco são insuficientes para desconsideração do plano de PLR em questão, além de que não houve a devida motivação para que fosse efetuado o arbitramento das contribuições, o que nos leva à conclusão de que são improcedentes as contribuições decorrentes da desconsideração do acordo para pagamento da participação nos resultados.

Previdência Privada

A recorrente advoga que o plano de previdência privada instituído em benefício de seus trabalhadores com a empresa Real Vida e Previdência S/A está em consonância com a legislação de regência, além de que o plano, embora facultativo, encontra-se disponibilizado para todos os seus empregados e dirigentes.

Quanto ao mencionado plano, o fisco não apontou qualquer irregularidade.

A tributação recaiu sobre pagamentos efetuados à empresa Tóquio Marine e Previdência S/A, os quais foram identificados na escrituração contábil da recorrente.

Ao se deparar com os pagamentos listados no item 2.35 do seu relatório de trabalho, o fisco intimou a empresa a prestar esclarecimentos quanto à natureza das despesas que originaram os lançamentos contábeis, bem como, identificar os beneficiários e exibir os comprovantes das despesas em questão.

Como a empresa não atendeu a intimação, a auditoria inferiu que os pagamentos se referiam a despesas com plano de previdência não extensível a todos os empregados e diretores da empresa, tratando-as como parcela remuneratória.

Assim, o fisco justificou a aferição indireta da base de cálculo, adotando como salário-de-contribuição os valores extraídos da contabilidade.

Observa-se que no recurso a empresa não se reporta aos valores tributados, ou seja, àqueles pagos à Tóquio Marine, mas direciona seus argumentos para o plano contratado com Real Vida. Assim, permanecem sem esclarecimento as questões formuladas pelo fisco, mediante o Termo de Intimação n.º 10.

Diante da negativa da empresa foi, inclusive, lavrado auto de infração por descumprimento da obrigação acessória de prestar os esclarecimentos necessários ao desenvolvimento da ação fiscal.

Entendo que correto o arbitramento das contribuições, até porque a recorrente não se desincumbiu do ônus de demonstrar que as conclusões do fisco estariam equivocadas. Senão vejamos.

O arbitramento da base de cálculo de tributos em geral é previsto no Código Tributário Nacional, art. 148¹, tendo cabimento quando as informações prestadas pelo sujeito passivo não mereçam fé. Também a legislação previdenciária tem fundamentação específica para aferição indireta das contribuições, é esta a previsão dos §§ 3.º e 4.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991², os quais trazem a possibilidade de arbitramento das contribuições, quando haja recusa, sonegação ou apresentação deficiente de informações por parte do sujeito passivo.

Nessa análise não se pode perder de vista que o procedimento de aferição indireta é um instituto jurídico de exceção, excepcional, incomum, por isso, a lei condicionou a sua aplicação à presença de anormalidade. Tal procedimento deve se pautar pelos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. Dessa forma, o fisco precisa apresentar relação lógica entre os fatos e as conclusões e se acautelar, para não se enveredar no excesso de exação fiscal por arbítrio e abuso de discricionariedade.

Somente é admissível o citado procedimento quando o fisco se vê diante de situação intransponível, ou seja, não tenha como se valer de outros meios para recompor o momento da ocorrência do fato gerador e obter os dados necessários ao cálculo do valor correspondente ao crédito tributário.

Na situação sob enfoque, verifico que fisco solicitou esclarecimentos acerca dos pagamentos efetuados à empresa de Previdência Privada Tóquio Marine, não tendo a empresa atendido à intimação.

¹ Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

² Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas d e e do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente.

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

§ 4º Na falta de prova regular e formalizada, o montante dos salários pagos pela execução de obra de construção civil pode ser obtido mediante cálculo da mão-de-obra empregada, proporcional à área construída e ao padrão de execução da obra, cabendo ao proprietário, dono da obra, condômino da unidade imobiliária ou empresa co-responsável o ônus da prova em contrário.

É fato incontroverso a existência dos pagamentos apontados pelo fisco à referida empresa, não tendo a empresa questionado os dados apresentados no relatório fiscal, limitando-se a afirmar que o seu plano de previdência não continha irregularidades.

Assim, entendo que na espécie estão presentes os requisitos que autorizam a aferição indireta dos valores pagos a título de previdência privada, posto que a empresa não disponibilizou ao fisco qualquer elemento que auxiliasse na identificação da base tributável.

Vejo, então, que a auditoria fiscal não se desviou das normas que permitem o arbitramento dos tributos lançados, as quais foram oportunamente mencionadas tanto no relatório fiscal, quanto no anexo Fundamentos Legais do Débito.

Concluo que deve ser mantida a tributação sobre os pagamentos efetuados à empresa de previdência Tóquio Marine.

Auto de Infração por descumprimento de obrigações acessórias

O entendimento unânime dessa Turma é que o julgamento dos AI decorrentes de aplicação de multa por omissão de fatos geradores na GFIP deve levar em consideração o que ficou decidido nos AI para exigência da obrigação principal.

Assim, os resultados dos julgamentos das lavraturas para cobrança das contribuições têm sido aplicados automaticamente nas demandas em que é discutida a exigência de declaração dos fatos geradores correspondentes na GFIP.

Vejam esse julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PROCESSOS CONEXOS. O presente auto de infração diz respeito à infringência ao art. 32, inciso IV, § 5º da Lei nº 8.212/91, por ter o contribuinte apresentado Guia de Recolhimento de Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e informações à Previdência Social em GFIP, com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de se afastar a nulidade por vício formal apontada no processo nº 35554.005633/200626. Em virtude da existência de conexão entre os processos, igual sorte merece o presente auto de infração. Foi declarado nulo em virtude da declaração da nulidade, por vício formal, da NFLD (processo nº 35554.005633/200626) que continha os lançamentos referentes aos fatos geradores tidos como não declarados, em decorrência da conexão existente entre o presente auto de infração e a referida NFLD. Provido o recurso especial da Fazenda Nacional, no sentido de se afastar a nulidade por vício formal apontada no processo nº 35554.005633/200626. Em virtude da existência de conexão entre os processos, igual sorte merece o presente auto de infração. Nos termos em que disciplina o art. 49, § 7º do anexo II da Portaria MF nº 256/2009, que aprovou o Regimento Interno do CARF, os processos conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio.

(Acórdão 9202-001.244, Rel Conselheiro Elias Sampaio Freire, 08/02/2011)

Assim, as considerações acima, sobre as parcelas incidentes e não incidentes de contribuições sociais, devem ser aplicados ao AI n. 37.366.317-0 (imposição de multa pela falta de declaração dos fatos geradores na GFIP), concluindo-se que devem ser expurgadas do cálculo da penalidade as parcelas pagas a título de PLR.

Conclusão

Voto pelo provimento parcial do recurso para que sejam declaradas improcedentes as contribuições lançadas nos AI n. 37.366.316-1 e AI n. 37.366.318-8 e para que sejam excluídas do valor da multa constante no AI n. 37.366.317-0 as parcelas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Kleber Ferreira de Araújo.

Voto Vencedor

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Redatora Designada

Embora tenha o ilustre relator apresentado fundamentos consistentes para o voto apresentado, ousou divergir de sua conclusão quanto ao cumprimento dos requisitos da lei 10.101/2000, mais especificamente ao cumprimento da exigência em relação a regras claras e objetivas.

Para melhor enfrentar o ponto específico da divergência, já que o voto preferido aborda diversos outros pontos, transcrevo abaixo o trecho de PLR:

O fisco apontou a falta de regras claras e objetivas no programa de PLR para justificar a tributação da verba. Em adição, afirma que o pagamento do benefício a apenas parte do quadro funcional também representaria uma desconformidade com a regra que exclui a referida parcela do salário-de-contribuição.

(...)

Analisando as disposições do Plano de PLR da recorrente, vejo que as mesmas se compatibilizam com a norma legal acima. Os critérios e condições estabelecidos na Lei são exemplificativos, podendo o acordo entre empresa e empregados estabelecer outras metas. Entendo que o critério financeiro constante no referido Plano deve ser aceito como regra aplicável ao pagamento da verba.

É de se observar que o fisco não apontou outro requisito da Lei que tenha sido descumprido, limitando-se a apontar a ausência de regras claras e objetivas.

Comprova-se assim que o acordo para pagamento da participação nos resultados não estava desprovido das regras necessárias à fixação do direto, conforme previsão do § 1.º do art. 2.º da Lei n.º 10.101/2000.

Todavia o fisco alega que a empresa não teria apresentado os devidos esclarecimentos acerca do fato da verba haver sido distribuída a apenas parte do quadro funcional, além de haver discrepância entre os valores distribuídos.

É de se ressaltar que uma vez tendo havido negociação entre a empresa e o sindicato para definição da sistemática de pagamento da verba, cabe a este buscar o cumprimento do acordado, não sendo prerrogativa do fisco descaracterizar o Plano de PLR pelo fato de haver pagamentos em percentuais distintos para as diversas categorias de trabalhadores ou mesmo a ausência de pagamentos para parte do quadro funcional.

Para nós, esse fato, por si só não é suficiente para que seja, em razão da ausência de regras claras acerca da obtenção do direito ao recebimento da verba, desconsiderado o plano para pagamento de PLR. Para que se tenha o plano como desconforme com a lei de regência, é necessário que se demonstre que as os critérios/condições estipulados no instrumento de negociação sejam incompreensíveis ou inexecutáveis. Isso não restou demonstrado.

Observe-se que a cópia do plano de PLR juntado pelo próprio Auditor Fiscal, apresenta critérios e metas estabelecidos de comum acordo entre patrão e empregados, embora não possamos, apenas com base nos mesmos, concluir que os valores pagos a esse título estariam em conformidade com o que foi acordado.

Tem o fisco, é inegável, a prerrogativa de verificar se os pagamentos de PLR foram efetuados em conformidade com as negociações efetuadas. Sem a apresentação de relatórios que contenham a aferição das metas para cada empregado, o fisco fica impedido de verificar se determinado segurado recebeu a verba em valor além do que estava previsto nas regras fixadas entre patrão e trabalhadores.

Ao sonegar esses documentos, a autuada criou um obstáculo ao fisco de concluir com segurança se a parcela intitulada de PLR não conteria verbas outras suscetíveis de tributação.

Diante dessa recusa, surgiu para a auditoria a possibilidade desconsiderar os pagamentos como participação nos lucros e exigir as contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos valores apresentados sob a referida rubrica. Essa possibilidade tem por fundamento jurídico o § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

(...)

Ocorre que não foi esse o caminho trilhado pela Autoridade Lançadora para edificar os lançamentos. Analisando-se os autos verifica-se que não foi mencionado na motivação do lançamento dessa rubrica que as contribuições estariam sendo lançadas por arbitramento em razão da recusa do sujeito passivo em atender a intimações da auditoria. Também nos Relatório de Fundamentos Legais inexistente a citação das normas que autorizam a aferição indireta da base de cálculo.

Verifica-se, assim, que os elementos apresentados pelo fisco são insuficientes para desconsideração do plano de PLR em questão, além de que não houve a devida motivação para que fosse efetuado o arbitramento das contribuições, o que nos leva à conclusão de que são improcedentes as contribuições decorrentes da desconsideração do acordo para pagamento da participação nos resultados.

Após apreciar as considerações do colega, não tenho como com elas concordar.

O próprio relato da autoridade fiscal deixa claro toda a análise do Programa da Participação na Superação dos resultados - remuneração variável, as intimações realizadas, para que a empresa demonstrasse como realizava a referida distribuição, quais os critérios que justificavam o pagamento a apenas alguns segurados. Vejamos trecho do relatório que deixa clara essa conclusão:

Através da análise das folhas de pagamento apresentadas em arquivo digital, verificou-se que a empresa pagou, a uma parcela de seus empregados e aos seus diretores, valores a título de participação nos resultados, que não foram incluídos em sua base de cálculo para a Previdência Social.

De acordo com o artigo 28, parágrafo 9º, alínea "j", da Lei n. 8.212/91, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, não integra o salário de contribuição previdenciário, conforme transcrito abaixo:

(...)

2.14 A Constituição Federal, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, que é a Lei n.º. 10.101, de 19/12/2000 (DOU 20/12/2000). A Lei n.º.10.101/00 regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade.

2.15 Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há, portanto, necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado, que não é o resultado operacional previsto na Demonstração do Resultado do Exercício - DRE. O resultado, conforme previsto na Lei n.º. 10.101/00, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade. De acordo § 1 do artigo 2º da Lei 10.101/00

(...)

2.16 Dos dispositivos transcritos, portanto, é possível inferir que a participação de trabalhadores nos lucros e resultados da empresa estará a salvo da exação previdenciária somente na hipótese de a mesma apresentar-se estritamente de acordo com os ditames da Lei n. 10.101/2000.

2.17 Ao analisar o "plano de participação na superação de resultados - remuneração variável" apresentado pela empresa, verifica-se que este não contempla regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos funcionários à participação nos resultados, bem como, quanto aos mecanismos de aferição das metas e dos percentuais a que cada trabalhador teria direito.

2.18 Através deste, é possível identificar os seguintes aspectos relevantes em suas bases:

PRESSUPOSTOS BÁSICOS:

- a) São pré requisitos básicos e eliminatórios na participação no resultado da empresa, os Resultados econômicos - financeiros positivos;
- b) Superação dos resultados desejados a nível de cada contrato;
- c) A participação deve valorizar o trabalho de equipes e não de indivíduos, e considerar a visão do grupo e não das áreas de negócios isoladamente;
- d) Os contratos são considerados o núcleo principal do resultado empresarial do grupo, e portanto o plano de participação deve criar perspectivas privilegiadas de reconhecimento dos esforços de superação de resultados, ocorridos em nível de cada contrato

CRITÉRIOS:

- a) Critério financeiro, com base nos recebimentos das faturas dos serviços executados menos o pagamento de despesas e custos.

PERÍODO DE APURAÇÃO:

- a) Em junho, referente ao período de janeiro a junho e em dezembro referente ao período de julho a dezembro. O pagamento ocorrerá nos meses de agosto e fevereiro.

DO DIREITO:

- a) Colaboradores que estejam na empresa há mais de 12 meses consecutivos e tenham participado do período de seis meses de apuração.

2.19. Do "plano de participação na superação de resultados - remuneração variável, cujas bases foram acima parcialmente transcritas, revelam-se como aspectos relevantes o fato de a participação assentar-se fundamentalmente nos contratos firmados, utilizando o critério financeiro para sua apuração e fixação dos direitos dos funcionários à participação nos resultados submeter-se a condições nada claras, cujas metas e definição dos participantes impõem avaliações de caráter subjetivo.

2.20 A fim de se verificar a aplicabilidade das bases do plano de participação, embora subjetivas, selecionou-se dois contratos, com os seguintes Cadastros Específico INSS: CEI 120140820572 e CEI 34300185676. Analisando os pagamentos da PLR efetuados para estes, notou-se um tratamento diferenciado para trabalhadores que participaram do mesmo, por mais de doze meses consecutivos, conforme abaixo demonstrado: (FOI TRANSCRITA TABELA COM AS DISTRIBUIÇÕES, FLS. 29 DOS AUTOS)

2.21 Como conseqüência, observa-se, que nos dois contratos, os resultados ficaram adstritos somente a uma parcela dos funcionários envolvidos, não restando evidenciados os critérios, ou melhor, quaisquer justificativas para tal situação.

2.22. Analisando as folhas de pagamento de todos os estabelecimentos, constatou-se que a empresa possui, em média, 6500 segurados mensais, dos quais estima-se que apenas 1957 receberam PLR.

2.23 A empresa pagou, a título de PLR, durante o ano de 2007, o montante de R\$15.663.155,26, sendo que 58% deste valor, em torno de R\$ 9.134.853,017, foram pagos a apenas 30 colaboradores, conforme demonstra lo abaixo

2.24. O contribuinte foi intimado, por meio dos termos, TIF 6 e 7, a se manifestar sobre os critérios adotados para o pagamento da PLR e a apresentar o demonstrativo do cálculo da Remuneração variável PLR. Solicitou-se, também, esclarecimentos a respeito do tratamento diferenciado quanto ao direito 'a participação nos resultados, a exemplo do ocorrido nos contratos acima citados.

Em resposta, a empresa informou, através do documento datado de 05 de dezembro de 2011, em seu item 01b, que o chamado demonstrativo do cálculo do PLR, não se insere no contexto das efetivas ações fiscais às quais está sujeito o contribuinte de produzir e manter em arquivo, tratando de elemento aparentemente acessório.

O contribuinte também não esclareceu os critérios adotados que motivaram o pagamento da PLR para apenas uma parcela dos trabalhadores que participaram há mais de um ano no mesmo contrato, deferindo tratamento diferenciado em função do cargo que ocupam.

Os esclarecimentos prestados pelo contribuinte não demonstraram os critérios nem o cálculo de aferição da PLR, praticados pela empresa, que beneficiou apenas 30% (trinta por cento) dos seus colaboradores.

2.28 Por não ter apresentado a documentação solicitada em Termos, essencial para se poder avaliar as metas, critérios utilizados e por todos os motivos destacados acima, esta Auditoria-Fiscal concluiu que os valores concedidos aos funcionários sob o título de "participação nos resultados" constituem parcelas remuneratorias fornecidas em desacordo com a Lei n. 10.101/2000, devendo, por esta razão, nos termos do art. 28, I, § 9º, "j", da Lei n. 8.212/91, submeterem-se à incidência das contribuições previdenciárias e integrar o salário-de-contribuição de cada segurado beneficiado.

No presente caso, entendo que as exigências legais para que o pagamento de PLR esteja desvinculado do salário e portanto fora do conceito de salário de contribuição são claras, ou seja, compete a empresa demonstrar o cumprimento da lei, devendo o auditor exigir as explicações que esclarecer se a empresa realmente está cumprindo os preceitos legais.

Não entendo possível acatar o entendimento do nobre relator de que a empresa trilhou um caminho equivocado, quando da não apresentação dos documentos, devendo neste caso valer-se do instituto do arbitramento, o que não foi o modo traçado. Vejamos, novamente, o trecho do voto:

Diante dessa recusa, surgiu para a auditoria a possibilidade de desconsiderar os pagamentos como participação nos lucros e exigir as contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos valores apresentados sob a referida rubrica. Essa possibilidade tem por fundamento jurídico o § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

(...)

Ocorre que não foi esse o caminho trilhado pela Autoridade Lançadora para edificar os lançamentos. Analisando-se os autos verifica-se que não foi mencionado na motivação do lançamento dessa rubrica que as contribuições estariam sendo lançadas por arbitramento em razão da recusa do sujeito passivo em atender a intimações da auditoria. Também nos Relatório de Fundamentos Legais inexistente a citação das normas que autorizam a aferição indireta da base de cálculo.

Verifica-se, assim, que os elementos apresentados pelo fisco são insuficientes para desconsideração do plano de PLR em questão, além de que não houve a devida motivação para que fosse efetuado o arbitramento das contribuições, o que nos leva à conclusão de que são improcedentes as contribuições decorrentes da desconsideração do acordo para pagamento da participação nos resultados.

O auditor cumpriu exatamente o papel que a lei lhe impõe, qual seja, identificar o pagamento, solicitar os esclarecimentos, verificar a adequação a lei e concluir se os pagamentos estão ou não excluídos do conceito de salário de contribuição. Na verdade não se trata de desconsideração de pagamento como participação nos lucros, mas consideração de salário de contribuição, posto que a exigência para que os mesmos fossem excluídos do conceito não restou cumprida integralmente. Portanto, não há que se falar em motivação de arbitramento. Ora, os valores lançados pela auditoria foram exatamente aqueles pagos pelo recorrente, apenas o que fez o auditor e motivar o motivo pelo qual os mesmos não podem estar excluídos do conceito de salário de contribuição. Dessa forma, encontra-se perfeito o lançamento realizado.

DAS LIMITAÇÕES DO TRABALHO FISCAL DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, desconsiderar pessoas jurídicas, formar vínculos de emprego nos casos em que constata os requisitos da condição de empregado, desenquadramento do sistema SIMPLES. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostra-se diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não

fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desclassificar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, MAS TÃO SOMENTE, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) e se o que foi acordado foi cumprido, para identificar se os pagamentos sob elas consubstanciados estão excluídos do conceito de salário de contribuição.

Dessa forma, os empregados e empregadores de comum acordo poderiam eleger qualquer dos mecanismos descritos no dispositivo legal para atribuir legitimidade ao acordo proposto, porém ao elegê-los, deveriam ter cumprido o rito procedimental para sua formalização, o que não restou demonstrado em todos os casos.

Ao contrário do que tenta demonstrar o recorrente, não entendo que os auditores e o julgador tenham simplesmente feito juízo de valor, o, quanto ao PLR acordado, e as metas estipuladas.

Neste ponto, vejamos o que diz a lei 10.101/2000:

§ 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.

Concordo com o auditor e julgador de primeira instância que o recorrente não conseguiu demonstrar que houve a estipulação de metas ou identificação dos mecanismos de seu cumprimento, quando da realização do referido acordo.

Nesse sentido, entendo que o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento objetivo do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado (o que não é o fundamento para descumprimento nesse caso), bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento, devendo as mesmas serem negociadas no acordo com a indicação dos parâmetros que definirão o quanto deve ser feito para alcançar o resultado. Entendeu o recorrente que os demonstrativos que justificariam o cálculo dos valores pagos não estariam dentro da exigência fiscal. Vejamos, o relatório:

2.24. O contribuinte foi intimado, por meio dos termos, TIF 6 e 7, a se manifestar sobre os critérios adotados para o pagamento da PLR e a apresentar o demonstrativo do cálculo da Remuneração variável PLR. Solicitou-se, também, esclarecimentos a respeito do tratamento diferenciado quanto ao direito 'a participação nos resultados, a exemplo do ocorrido nos contratos acima citados.

Em resposta, a empresa informou, através do documento datado de 05 de dezembro de 2011, em seu item 01b, que o chamado demonstrativo do cálculo do PLR, não se insere no contexto das efetivas ações fiscais às quais está sujeito o contribuinte de produzir e manter em arquivo, tratando de elemento aparentemente acessório.

Assim, conforme transcrito acima, “dos instrumentos DEVERÃO constar regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas (...). Entendo que a expressão “podendo”, descrita no final do dispositivo legal, visou apenas indicar os incisos I e II, como exemplos, mas de forma alguma, afastou o estabelecimento de critérios. Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados.

As metas ou critérios para o pagamento tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima grifado.

MECANISMOS DE AFERIÇÃO NÃO INCLUÍDOS NO ACORDO NEGOCIADO:

Os mecanismos de aferição devem ser também estipulados no acordo e apresentados a autoridade fiscal, de forma, que a mesma, possa apreciar se os pagamentos realizados, estão em conformidade com as metas e critérios previamente ajustados. Na verdade, esse documento, só terá fundamento quando estipulado no acordo as metas ou regras que definem a participação do empregado no lucro auferido. No caso, bastaria a empresa demonstrar que os pagamentos feitos aos aproximadamente 30 empregados estavam estritamente cumprido o que foi previamente acordado à título de PLR, e que só os mesmos cumpriram o acordado, razão pela qual receberam os valores. Não o fazendo, não ha como comprovar a adequação a lei, estando correto o lançamento.

Importante mencionar que a empresa tem a ampla e irrestrita liberdade de pagar PLR, eleger por qual dos instrumentos previstos na lei irá consolidar o ato, determinar as regras, critérios, metas a serem alcançados ou mesmo a maneira de aferi-las, contudo deverá observar as exigências legais quanto a formalização dos atos. Ao contrário do defendido pelo recorrente, no meu entender, a lei não apenas sugeriu, mas exigiu o estabelecimento de critérios, metas a serem atingidas para que o instituto cumpra seu papel básica: “integrar o empregado no capital da empresa de forma que o mesmo sinta-se estimulado

O descumprimento de qualquer dos requisitos transforma, sim, a natureza do pagamento. Ou seja, não é, como demonstrado acima, que a verba deixe de ser distribuição de lucro, mas a sua natureza passa a ser de verba salarial, equiparando-se a diversas outras verbas, que pelo seu mero pagamento, são por si só constituem verbas salariais, como é o caso dos prêmios, gratificações, gorjetas, bônus etc.

Processo nº 16682.721121/2011-68
Acórdão n.º 2401-003.401

S2-C4T1
Fl. 13

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros sem a devida observância legal em toda a sua extensão, conforme amplamente discutido acima, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

Isto posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO** também em relação as contribuições lançadas à título de PLR nos AI n. 37.366.316-1, AI n. 37.366.318-8 e AI n. 37.366.317-0 .

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.