



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.002278/2009-96  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-009.480 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 01 de dezembro de 2021  
**Recorrente** LIMEIRA INVESTIMENTOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. REGRA DE CONTAGEM.**

Para fins de aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º, do CTN, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração, conforme Súmula CARF nº 99.

**VALE TRANSPORTE. PAGAMENTO EM DINHEIRO. NATUREZA INDENIZATÓRIA.**

Conforme entendimento sumulado deste Tribunal, a contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia (Súmula CARF nº 89).

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência para reconhecer extintos os débitos lançados para as competências 01 a 05/2004, inclusive. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao vale-transporte pago em dinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Debora Fofano dos Santos, Thiago Buschinelli Sorrentino (suplente convocado), Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

## Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fl. 346/370, interposto contra decisão da DRJ em São Paulo/SP de fls. 327/342, a qual julgou procedente o lançamento de contribuições devidas à Seguridade Social, relativamente à parte da empresa e adicional para o SAT, conforme descrito na AI nº 37.216.986-4, de fls. 03/18, lavrado em 23/06/2009, referente ao período de 01/2004 a 12/2004, com ciência da RECORRENTE em 25/06/2009, conforme assinatura no próprio auto de infração.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo se encontra no valor histórico de R\$ 607.813,29.

De acordo com o relatório fiscal (fls. 35/41), o presente lançamento se refere às contribuições devidas à Seguridade Social que tiveram como fatos geradores (fls. 36/39):

### 5.1 Vale Transporte Pago em Dinheiro

A empresa substituiu o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro, em caráter de habitualidade, contrariando a Lei 7.418/85 e Decreto regulamentador 95.247/87. A referida lei estabelece em seu art. 4º que a concessão do benefício instituído implica na aquisição pelo empregador dos vales transportes necessários aos deslocamentos dos empregados no percurso residência-trabalho e vice-versa, nas condições estabelecidas por esta. Isto tornou indispensável para o empregador adquirir os vales transportes (passes ou bilhetes) para fornecê-los aos seus empregados, não tendo neste caso natureza salarial nem se incorporando à remuneração para quaisquer efeitos e não se constituindo em base de incidência de contribuição previdenciária. É vedado substituí-lo por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento ressalvado o disposto no parágrafo único do art. 5º e que não se aplica.

Pela Convenção Coletiva de Trabalho firmada com a Federação Nacional dos Bancos, Sindicato dos Bancos nos Estados entre outros o de São Paulo e por outro lado a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras entre outros do Estado de São Paulo, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos de Crédito entre outros de São Paulo na cláusula Vigésima Primeira referente à concessão de Vale-Transporte consta que (transcrição parcial):

- Os bancos concederão o vale-transporte ou o seu valor correspondente por meio de pagamento antecipado em dinheiro, até o quinto dia útil de cada mês e o valor da participação dos bancos nos gastos de deslocamento do empregado será equivalente à parcela que exceder a 4% do seu salário básico.

O contribuinte efetuou pagamentos em dinheiro aos segurados empregados, lançados nas Folhas de Pagamento nos seguintes códigos:

- 3002 — Vale Transporte Tributado correspondente a 2% do salário base, sobre o qual incidu contribuição;

- 3003 - Vale Transporte não Tributado, sobre o qual foi apurado o crédito constando no SAFIS (Sistema de Auditoria Fiscal) sob o código VT Vale Transporte em Dinheiro.

Os lançamentos encontram-se na contabilidade conta 8.1.7.27.00.04.00-5.

O crédito foi apurado para o estabelecimento matriz.

## 5.2 Participação nos Lucros e Resultados

[...]

Não consta da convenção coletiva de trabalho referente ao período de Janeiro a Dezembro de 2004, cláusula referente ao programa de participação nos lucros ou resultados, firmado com a Federação Nacional dos Bancos, Sindicato dos Bancos nos Estados entre outros o de São Paulo e por outro lado a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras entre outros do Estado de São Paulo, Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos de Crédito entre outros de São Paulo.

A empresa apresentou Termo de Aditamento e Ratificação do acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa (anexo) na forma disposta na Lei n.º 10.101 de 19 de dezembro de 2000, extensivo a todos os empregados das empresas componentes das Organizações Safra, ratificando-se todas as demais cláusulas e condições do acordo firmado em 14 de junho de 2000, explicando que se baseou neste acordo para o pagamento da rubrica referente ao ano de 2004.

Consta na correspondente Cláusula Sétima — Da vigência/Renovação do Acordo —

O presente acordo tem por vigência o exercício fiscal de 2000 que se encerrará em 31/12/2000

Parágrafo único - compete à Diretoria Executiva da Empresa rever anualmente para os exercícios fiscais futuros, os conceitos deste Programa, alterando-os ou não. Se afirmativo, as alterações serão submetidas à apreciação da Comissão de Representantes dos Empregados. Caso contrário estará automaticamente renovado.

No Anexo I — Cláusula 3º, consta como a empresa destinará um montante de recursos ao custeio do seu PPLR — Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, fixado em percentual do seu lucro líquido contábil.

- Cláusula 4º. Constam os critérios e requisitos mínimos para a concessão

O PLR foi pago aos segurados empregados em Junho e Dezembro de 2004, constando em Folha de Pagamento separada da mensal, com a referência "Distribuição de Lucros" sob o código 040 — Participação nos Lucros ou Resultados, sem ter incidido contribuição previdenciária e sem ter sido informado em GFIP. Encontra-se lançada na contabilidade na conta 8.1.7.33.00.16.00-5.

Para os diretores considerados como contribuintes individuais, houve a distribuição como Pro-Labore no mesmo período, constando em Folha Mensal Complementar sob o código 3250 — Pro Labore Semestral, tendo incidido contribuição previdenciária e sido informado em GFIP.

A falta de previsão na convenção coletiva de trabalho para o ano de 2004, do programa de metas, resultados e prazos, pactuados previamente para o período inclusive com a divulgação das metas individuais e coletivas, a falta de apresentação dos mecanismos de

aferição, e dos parâmetros de mensuração para fins de avaliação de cumprimento do acordado, qualificam a parcela distribuída como de natureza salarial e enseja a incidência da contribuição previdenciária. O crédito foi apurado para as competências mencionadas, conforme lançado em Folha de Pagamento da empresa e consta no sistema de fiscalização conforme o seguinte código de levantamento:

PLR — Participação nos Resultados ou Resultados

Este fato gerador não foi informado em GFIP.

### **5.3 Remuneração a Contribuinte Individual**

A empresa efetuou pagamentos ao contribuinte individual Hugo Piccelli nas competências Maio e Julho de 2004 por serviços prestados junto à Junta Comercial, sem ter incluído em Folha de Pagamento em GFIP e sem ter recolhido a contribuição previdenciária.

Tal despesa foi lançada na Contabilidade na conta Outros Serviços Prestados por Pessoa Física — 8.1.7.57.00.98.00-3.

O crédito foi apurado no SAFIS sob o código CI. — Remuneração a Contribuinte Individual.

O crédito foi apurado para o estabelecimento matriz.

As Convenções Coletiva de Trabalho dos períodos de 2003/2004 e 2004/2005 encontram-se acostadas às fls. 49/73 e fls. 74/98, respectivamente. Já o Termo de Aditamento e Ratificação do acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados firmado pelo Banco Safra e extensivo a todos os empregados das empresas componentes das Organizações Safra encontra-se à fl. 99 e o acordo às fls. 119/134.

Assim, as alíquotas aplicadas foram:

20% - referente à parte da empresa;

2% - referente ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, correspondente ao CNAE — 67199 — Outras atividades auxiliares da intermediação financeira sobre a remuneração paga a segurados empregados.

Por fim, a fiscalização informa que os fatos geradores do presente lançamento configuram, em tese, o crime de sonegação de contribuição previdenciária previsto no artigo 337-A, inciso I, do Código Penal, com redação dada pela Lei 9.983, de 14/07/2000, portanto, está sendo objeto de REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENALIS, com comunicação à autoridade competente para providências cabíveis.

### **Impugnação**

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 222/246 em 24/07/2009. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em São Paulo/SP, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

5. Tempestivamente, consoante fls. 324, a Autuada apresentou impugnação, fls. 220/244, acompanhadas dos documentos fls. 245/322 (procuração, documentos do patrono, cópia da Ata de Reunião dos Sócios realizada em 25/04/2008, Instrumento Particular de 5ª Alteração Parcial e Consolidação, cópias de Acordos e Convenções Coletivas, Termo de Aditamento e Ratificação do Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, cópias de documentos internos da empresa, cópias de documentos referentes à gestão de desempenho), alegando, em síntese, os argumentos que se seguem:

5.1. Equivocou-se a D. Autoridade Fiscal, pois o prazo para homologação do lançamento expira-se em cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador, em virtude do art. 150, § 40, do CTN. Colaciona doutrina e apoia-se na Súmula Vinculante n.º 8 do STF.

5.2. Desta forma, os lançamentos de janeiro a maio de 2004 foram tacitamente homologados restando extinto o crédito tributário correspondente.

5.3. Ademais, insta ressaltar o fato de que a Lei n.º 7.418/85, instituidora do VT, não trouxe em seu bojo qualquer previsão de incidência de contribuição previdenciária caso este seja concedido através de antecipação em dinheiro pelo empregador.

5.4. Articula, ainda, que a limitação quanto à não incidência da contribuição concedida pela citada lei, foi imposta somente pelo Decreto n.º 95.247/87. Contudo, é consabida a impossibilidade de decreto alterar disposição contida em lei.

5.5. Adicionalmente, como se não bastasse a ausência de vedação legislativa para o adiantamento em pecúnia do vale-transporte, conforme previsão expressa do art. 3º, da lei n.º 7.418/85, o seu pagamento não é salário, tendo natureza jurídica de indenização. Colaciona jurisprudência.

5.6. Por fim, conforme previsto no art. 37, § 9º, "F", do Decreto 2.173/97, a parcela paga nos termos da legislação própria não compõe o salário de contribuição. Cita o art. 611 e 619 da CLT para enfatizar o papel normativo das CCT. Colaciona doutrina.

5.7. Quanto à exigência incidente sobre a PLR, tal carece de amparo legal, além de ofender ao art. 7º, XI, da Constituição. Transcreve o dispositivo e colaciona doutrina

5.8. Ademais, as quantias derivadas da participação nos lucros, percebidas pelos empregados da Impugnante, não integram o salário de contribuição, haja vista expressa dicção constitucional que as desvincula da remuneração. Colaciona jurisprudência.

5.9. Inobstante, a Impugnante mantém um programa de participação nos lucros ou resultados devidamente instituído nos termos da lei vigente, inclusive para o período discutido.

5.10. Em consonância com a legislação de regência, a Impugnante celebrou Termo de Aditamento e Ratificação do Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, vigente desde o ano de 2000, do qual se infere a existência de procedimento hábil para a instauração da PLR, inclusive com cláusula de vigência/renovação do referido acordo.

5.11. Assim, resta patente a existência de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente para o período, no qual constam disposições claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação e das regras, além dos demais mecanismos necessários para a sua validação. Colaciona jurisprudência e cita doutrina.

5.12. Por todo exposto, ante a patente legalidade do acordo coletivo de trabalho celebrado, bem como da devida implementação do programa de participação nos lucros ou resultados, postula a Impugnante pela anulação da exigência fiscal em relação a este ponto.

5.13. Face às razões expostas, a Impugnante postula o conhecimento da presente Impugnação, com a declaração de nulidade do Auto de Infração no que concerne aos itens ora impugnados, bem como o cancelamento da exigência fiscal deles decorrente.

É o relatório.

### **Da Decisão da DRJ**

Quando da apreciação do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento do crédito tributário, conforme ementa abaixo (fls. 327/342):

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO.**

Contribuições devidas à Seguridade Social a título de quota patronal sobre a remuneração de segurados empregados e contribuintes individuais e referentes ao grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, sobre a remuneração dos segurados empregados.

**DECADÊNCIA. CONTAGEM DE PRAZO.**

Dá-se a homologação de tributo com relação ao qual, e na exata medida em que, o contribuinte haja dimensionado e informado a ocorrência do fato gerador ou efetuado o pagamento.

Na ocorrência de imprecisão; inexistência ou incompletude do lançamento por homologação (art. 149, V), restará à Autoridade Fiscal a possibilidade de lançar os valores ainda reputados como devidos utilizando-se, neste caso, do lançamento de ofício regido, para fins do cômputo decadencial, pelo previsto no art. 173, 1, do CTN.

**VALE-TRANSPORTE.**

A contribuição previdenciária sobre a parcela paga a título de vale- transporte é devida se não forem observadas as disposições da Lei nº7.418/85 e do Decreto nº95.247/87.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. CONSTITUCIONALIDADE. CONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.**

O § 10 do artigo 214 do Decreto nº 3.048/99 determina que as parcelas referidas no § 9º do mesmo artigo, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos.

**Impugnação Improcedente**

**Crédito Tributário Mantido**

### **Do Recurso Voluntário**

A RECORRENTE, supostamente intimada da decisão da DRJ em 29/11/2010, conforme extrato de fl. 345 e informação constante à fl. 372, apresentou o recurso voluntário de fls. 346/370 em 22/12/2010.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

De início, válido tecer considerações a respeito da tempestividade do recurso. É que o documento de fl. 372 indica que o AR estaria acostado no verso da fl. 342 (numeração original, a qual corresponde à fl. 344 do arquivo digitalizado). Contudo, o mencionado verso da folha não foi digitalizado.

A despeito do exposto, em respeito aos princípios da celeridade e da economia processual, entendo não ser necessário realizar diligência para obter cópia do mencionado AR. Isto porque a tempestividade recursal pode ser atestada mediante a análise da data da elaboração da intimação nº 3368/2010, qual seja, 22/11/2010 (fl. 344).

Sendo assim, mesmo considerando como data de intimação o dia 22/11/2010 está tempestivo o recurso voluntário apresentado em 22/12/2010.

Portanto, o recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões porque dele conheço.

### **PRELIMINAR**

#### **Da decadência**

A RECORRENTE defende a aplicação da decadência, com fulcro no artigo 150 §4º, o CTN, a contar a partir da data do fato gerador. Assim, requereu a extinção parcial do presente crédito tributário, pois tomou ciência do lançamento em 25/06/2009.

Para o bom emprego do instituto da decadência previsto no CTN é preciso verificar o *dies a quo* do prazo decadencial de 5 (cinco) anos aplicável ao caso: se é o estabelecido pelo art. 150, §4º ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Em 12 de agosto de 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ julgou o Recurso Especial nº 973.733-SC (2007/0176994-0), com acórdão submetido ao regime do art. 543-C do

antigo CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), da relatoria do Ministro Luiz Fux, 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 efetuasse 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, sempre que o contribuinte efetue o pagamento antecipado, o prazo decadencial se encerra depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador, conforme regra do

art. 150, § 4º, CTN. Na ausência de pagamento antecipado ou nas hipóteses de dolo, fraude ou simulação, o lustro decadencial para constituir o crédito tributário é contado do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I, CTN.

Por ter sido sob a sistemática do art. 543-C do antigo CPC, a decisão acima deve ser observada por este CARF, nos termos do art. 61, §2º, do Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015):

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei n.º 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei n.º 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

A autoridade julgadora de primeira instância entendeu por aplicar a regra do art. 173, I, do CTN, por concluir que as rubricas objeto do lançamento não foram reconhecidas como fato gerador das contribuições previdenciárias pela RECORRENTE. Assim, uma vez que o fato gerador não foi dimensionado na exata medida pela contribuinte, não havia que se falar em aplicação da regra do art. 150 §4º, do CTN (fls. 332/333):

7.3. Ademais, sabendo-se que o levantamento em epígrafe baseou-se no pagamento de rubricas consideradas em desacordo com a legislação de regência e não reconhecidas como fato gerador pela Impugnante, **é de se concluir que se trata de caso abarcado pela previsão contida no art. 173, I** (lançamento de ofício previsto no art. 149), restando afastada, assim, a contagem consoante o previsto no § 40, do art. 150 (lançamento por homologação), todos do CTN.

(...)

7.7. Exsurge do conjunto das interpretações apresentadas que **somente poderá haver homologação de tributo com relação ao qual, e na exata medida em que, o contribuinte haja dimensionado e informado a ocorrência do fato gerador ou efetuado o pagamento.**

7.8. Assim, em virtude do raciocínio acima expendido, é imperioso concluir-se pela inoccorrência da decadência tributária no lançamento em comento, tendo em vista que o lançamento, englobando as competências 01 a 12/2004 e lançado em 06/2009, respeitou o lustro previsto no art. 173, I.

(grifos no original)

No entanto, a linha argumentativa apresentada na decisão recorrida encontra-se superada pela jurisprudência deste CARF, uma vez que basta o pagamento parcial das contribuições previdenciárias devidas para atrair a regra de contagem decadencial do art. 150, §4º, do CTN, independentemente das rubricas remuneratórias objeto do lançamento terem constado na base de cálculo apurada pelo contribuinte quando do pagamento parcial.

Neste sentido, aplicável ao presente caso o disposto na Súmula CARF n.º 99, adiante transcrita:

Súmula CARF n.º 99

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato

gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Apesar de não constarem nos autos comprovantes de pagamentos das contribuições, resta nítido – pelo raciocínio construído na decisão recorrida – que houve o recolhimento parcial das contribuições previdenciárias no período fiscalizado; recolhimento, este, efetuado sobre outras rubricas que não aquelas objeto do lançamento (vale transporte e PLR).

Por tal razão, entendo ser aplicável ao caso concreto a regra do art. 150, §4º, do 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.

Sendo assim, tendo em vista que a RECORRENTE tomou ciência do lançamento em 25/06/2009 (fl. 03), estão extintos pela decadência os créditos tributários relativos ao período de 01/2004 a 05/2004 (inclusive).

## **MÉRITO**

### **Do vale-transporte**

Com relação a inclusão do vale-transporte no salário-de-contribuição, entendo que merecem prosperar as razões da RECORRENTE.

A Lei n.º 8.212/91, em seu art. 28, inciso I, estabelece como salário de contribuição, para fins de incidência das contribuições, a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, incluindo nesse conceito os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Há algumas parcelas que, por expressa disposição legal, estão excluídas da base de incidência das contribuições previdenciárias, em razão de sua natureza indenizatória ou assistencial. É o caso do vale-transporte pago em conformidade com a legislação de regência. É o que dispõe o art. 28, § 9º da Lei n.º 8.212/1991:

Art. 28 [...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;

Diante deste dispositivo, entende-se que a parcela paga em desacordo com a legislação de regência deverá se sujeitar à incidência das contribuições previdenciárias. Assim sendo, o pagamento de vale transporte em pecúnia estaria em manifesto desacordo com o regramento trazido pelo Decreto n.º 95.247/1987, especificamente, em relação ao artigo 5º, que assim estabelece:

Art. 5º É vedado ao empregador substituir o Vale-Transporte por antecipação em dinheiro ou qualquer outra forma de pagamento, ressalvado o disposto no parágrafo único deste artigo.

Parágrafo único. No caso de falta ou insuficiência de estoque de Vale-Transporte, necessário ao atendimento da demanda e ao funcionamento do sistema, o beneficiário será ressarcido pelo empregador, na folha de pagamento imediata, da parcela correspondente, quando tiver efetuado, por conta própria, a despesa para seu deslocamento.

Todavia, em março de 2010, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 478.410/SP, considerou, por maioria, que a restrição imposta pelo Decreto n.º 95.247/87 contraria frontalmente a Constituição Republicana, sendo inquestionável a sua natureza indenizatória, ainda que a referida verba seja paga em dinheiro, a ver:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA. VALE-TRANSPORTE. MOEDA. CURSO LEGAL E CURSO FORÇADO. CARÁTER NÃO SALARIAL DO BENEFÍCIO. ARTIGO 150, I, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. CONSTITUIÇÃO COMO TOTALIDADE NORMATIVA.

1. Pago o benefício de que se cuida neste recurso extraordinário em vale-transporte ou em moeda, isso não afeta o caráter não salarial do benefício.
2. A admitirmos não possa esse benefício ser pago em dinheiro sem que seu caráter seja afetado, estaríamos a relativizar o curso legal da moeda nacional.
3. A funcionalidade do conceito de moeda revela-se em sua utilização no plano das relações jurídicas. O instrumento monetário válido é padrão de valor, enquanto instrumento de pagamento sendo dotado de poder liberatório: sua entrega ao credor libera o devedor. Poder liberatório é qualidade, da moeda enquanto instrumento de pagamento, que se manifesta exclusivamente no plano jurídico: somente ela permite essa liberação indiscriminada, a todo sujeito de direito, no que tange a débitos de caráter patrimonial. 4. A aptidão da moeda para o cumprimento dessas funções decorre da circunstância de ser ela tocada pelos atributos do curso legal e do curso forçado. 5. A exclusividade de circulação da moeda está relacionada ao curso legal, que respeita ao instrumento monetário enquanto em circulação; não decorre do curso forçado, dado que este atinge o instrumento monetário enquanto valor e a sua instituição [do curso forçado] importa apenas em que não possa ser exigida do poder emissor sua conversão em outro valor. 6. A cobrança de contribuição previdenciária sobre o valor pago, em dinheiro, a título de vale-transporte, pelo recorrente aos seus empregados afronta a Constituição, sim, em sua totalidade normativa. Recurso Extraordinário a que se dá provimento. (RE n.º 478.410/SP, Relator: Ministro Eros Grau)

Considerando que, no presente caso, a autoridade fiscal entendeu que a auxílio-transporte pago pelo RECORRENTE deveria ser incluído no salário-de-contribuição unicamente por não ter sido pago na forma de vale-transporte, mas sim em dinheiro, adoto no presente caso o entendimento do STF acima transcrito.

Ademais, esta matéria encontra-se sumulada pelo CARF, razão pela qual cito a Súmula n.º 89 abaixo:

Súmula CARF n.º 89

A contribuição social previdenciária não incide sobre valores pagos a título de vale-transporte, mesmo que em pecúnia.

Portanto, devem ser excluídas da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao vale-transporte pago pela contribuinte.

### **Contribuições Previdenciárias sobre PLR**

Inicialmente, antes de adentrarmos no mérito no caso concreto, entendo ser necessária uma explanação sobre a incidência tributária no caso das verbas pagas como PLR. Para tanto, entendo ser extremamente didático o voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no acórdão n.º 2201-003.723, a conferir:

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

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

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

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

“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto **pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)

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

totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a

retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

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

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

#### PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

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

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

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

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

#### **Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente.**

Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

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

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei. Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que **a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal**

**verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

**direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Esses requisitos é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode - sob o prisma do intérprete do direito - discriminar determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados. Não pode o Fisco valorar o programa de metas, ou seja, entender que as metas são boas ou ruins, ou mesmo emitir juízo sobre a participação sindical, devendo simplesmente verificar se as metas são claras e objetivas e se houve a participação sindical. A autoridade lançadora deve sim, verificar o cumprimento dos ditames da Lei nº 10.101/00.

Em princípio, utilizo como razões de decidir o trecho do acórdão antes transcrito para esclarecer que apenas a PLR paga ou creditada de acordo com lei específica não sofrem a incidência das contribuições previdenciárias. A redação do art. 7º, XI, da Constituição trata da PLR desvinculada da remuneração, “conforme definido em lei”. Sendo assim, a mencionada norma não traz um comando que limite a competência do legislador ordinário.

Portanto, entendo se tratar de verdadeira isenção estabelecida pela Lei nº 8.212/91, pois esta afasta determinada situação fática da exação:

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

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Deve, portanto, ser observado o que determina a lei específica para fins de isenção dos pagamentos efetuados a título de PLR.

Da lição apresentada, conclui-se que o ordenamento jurídico tributário outorgou isenção para as verbas pagas ao título de PLR, desde que cumprido os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, dentre os quais, destaca-se **“i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil”**.

Destaca-se que todos os requisitos mencionados devem ser obedecidos cumulativamente, bastando que um deles esteja ausente para impossibilitar a utilização da isenção ao pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre tais verbas.

São estes os requisitos que devem ser observados pela fiscalização para afastar a incidência das contribuições previdenciárias incidentes sobre o PLR pago. Não cabe ao fisco

emitir juízo de valor sobre o conteúdo material do plano, “ou seja, entender que as metas são boas ou ruins” tampouco sobre o montante da participação distribuída. Em síntese, para verificação da validade da isenção, *in casu*, cabe ao fisco tão somente verificar que o mencionado programa atendeu as regras da Lei n.º 10.101/2000.

Pois bem, findada esta breve digressão sobre o conceito jurídico tributário da isenção outorgada para a remuneração paga ao título de PLR, é imperioso verificar se o acordo de PLR da RECORRENTE atende aos requisitos estipulados pela Lei.

Conforme já relatado, segundo o exposto no julgamento de piso, os acordos de PLR celebrados violam as leis de regência pois:

10.8. Destarte, no caso vertente, foi firmado acordo entre o Banco Safra S/A e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, Osasco e Região, extensivo a todos os empregados das empresas componentes das Organizações Safra consoante Termo de Aditamento e Ratificação do Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, na Forma Disposta na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2.000, fls. 279/281.

10.9. Observa a Autoridade Autuante que o Acordo aditado pelo termo acima referido foi firmado para ter validade no exercício fiscal de 2000 e, assim, não seria aplicável ao exercício de 2004, período objeto do lançamento em epígrafe.

10.10. Em contraponto, articula a Impugnante que, a partir das previsões constantes na cláusula sétima, parágrafo único, do Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, na Forma Disposta na Medida Provisória n.º 1.982, de 1º de junho de 2.000, fls.300, foi prevista a revisão do programa para exercícios futuros, sendo certo, assim, que para o ano de 2004 a PLR estava devidamente amparada pela renovação daquele.

10.11. É de ser ressaltado, não obstante, que nenhum documento que demonstre ter havido qualquer espécie de revisão ou renegociação do Acordo firmado para o ano de 2000 foi acostado ao processo.

10.12. Ademais, neste ponto, cumpre observar o que sobre o assunto comenta Fernanda Della Rosa, na obra Participação nos Lucros ou Resultados, IOB Thomson, 2006, fls. 50, que se transcreve a seguir.

*Normalmente, o prazo de vigência do acordo tem sido de um ano, ou seja, a cada ano deve ocorrer uma nova negociação, a ser expressa em um documento. (..)*

*Ao final desse ano, o acordo deverá ser refeito. Nessa ocasião, deverão ser revistas as metas estabelecidas, os critérios adotados, os valores pagos, enfim todas as variáveis, pois num cenário tão dinâmico como o nosso, as diretrizes poderão sofrer modificações em curto período de tempo.*

*Considerando esses pontos, pode-se concluir que o mecanismo possui uma característica bastante versátil, pois a cada ano o empresário poderá determinar novos objetivos para a empresa, revendo seus ideais e motivando seus funcionários naquela direção. A comissão de negociação também precisará ser reavaliada e formalizada, devendo reunir-se para firmar um novo acordo para o período seguinte, lembrando também de comunicar os funcionários sobre as novas metas e prêmios. Caso deseje, também é possível prorrogar por mais um período, se as partes assim concordarem. Tudo deverá, enfim, ser fruto de negociação.*

*(original sem grifos)*

10.13. Assim, muito embora não haja efetivo óbice à validade de um mesmo Acordo quanto à PLR para mais de um exercício, a busca pela concreta integração entre capital e trabalho revelar-se-á implementada na medida em que, a cada novo período, proceda-se à avaliação do quanto previamente pactuado afim de que sejam possibilitados ajustes ou até a ratificação dos termos estabelecidos.

10.14. Do exposto, emerge que a atribuição do poder de determinar a manutenção do conteúdo do acordo firmado de forma indefinida à competência exclusiva e unilateral da Diretoria Executiva da Empresa (parágrafo único, cláusula sétima), sem discussão/negociação com os representantes dos empregados, fere, inexoravelmente, a inteligência do quanto pretendido pela lei de regência da matéria.

10.15. Ademais, ainda que se considerasse superada tal questão, o que se admite apenas *ad argumentandum tantum*, insta observar que a Impugnante optou como critério e condição para participação dos empregados nos lucros e resultados, o quanto previsto no item II, § 1º, do art. 2º, da lei de regência, ou seja, programas de metas e resultados, conforme contido no ANEXO I, CLÁUSULA 2ª DO ACORDO DE PPLR — PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DO BANCO SAFRA S/A, fls. 302/11.

10.16. Contudo, consoante exigência legal expressa (§ 1º, art. 2º, Lei nº 10.101/00), do instrumento decorrente da negociação deveriam 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.

10.17. Destarte, exsurge como claro e imprescindível que todas as regras referentes aos direitos dos segurados quanto à PLR devem constar do próprio instrumento (Acordo ou Convenção), incluindo, ainda, os mecanismos de aferição daquelas. Neste ponto, conforme será demonstrado, houve frontal desrespeito ao quanto preceituado.

10.18. Do referido Anexo I, "Cláusula 4' - Critérios e Requisitos", fls. 300/310, consta, dentre outros critérios e requisitos mínimos a serem atingidos pelos empregados, em sua alínea "f": "Os critérios para a avaliação do desempenho individual dos empregados serão aqueles estabelecidos de acordo com as técnicas administrativas geralmente aceitas de avaliação de desempenho.". (original sem grifos)

10.19. É intuitivo que para o empregado mediano (homem médio), não sendo um técnico da área de recursos humanos/gestão de pessoas, não restam claras as regras previstas e, ademais, incontestável que tais não encerram critérios objetivos de avaliação!

10.20. Exsurge do raciocínio até então expendido que, ao fim e ao cabo, aos empregados da Impugnante não foi dado conhecer os esforços exigidos para fazerem jus ao benefício em questão, vez que o Acordo de PLR, além de não ser claro, pecou ao estabelecer regras que se mostrassem objetivas e, ainda, não previu os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do pactuado.

10.21. Adicionalmente, cumpre mencionar os fatores de avaliação constantes do documento denominado "GESTÃO DE DESEMPENHO", fls. 147/153, que, repise-se, não fazendo parte do Acordo firmado, considerava para fins de avaliação quanto ao atingimento das metas ensejadoras da PLR, os seguintes fatores avaliativos: Resultado do Trabalho; Planejamento/Visão Sistêmica; Tomada de Decisão; Liderança.

10.22. Discorrendo acerca do objetivado por cada qual dos fatores de avaliação, o documento encerra, à guisa de exemplo:

***Planejamento/Visão Sistêmica: prever necessidades de trabalho e elaborar planos de ação lógicos e realistas, (...) Perceber, distinguir e avaliar criticamente os eventos internos e externos que interferem no desenvolvimento do trabalho***

***Tomada de Decisão:*** tomar decisões com a precisão e rapidez que a situação exigir, mesmo que as informações estejam incompletas, inexatas, ambíguas ou que envolvam riscos (original sem grifos)

10.23. Diante do exposto, aduz-se que as avaliações previstas são permeadas pela subjetividade, tanto no tocante aos conteúdos intrínsecos avaliados quanto pelo subjetivismo próprio do avaliador, resultando, então, que os empregados, completamente à mercê de seus avaliadores, transmudam-se em reféns da situação e do subjetivismo das previsões.

10.24. Desta feita, sobrevém ao exposto, inafastavelmente, que, de fato, os mecanismos de aferição do programa de metas convencionado entre a Impugnante e os empregados não encerram regras claras nem objetivas vez que, absolutamente contrária a tais características está a carga de subjetividade subjacente às avaliações previstas como critérios e requisitos, "cláusula 4" do já referido Anexo 1.

10.25. Advirta-se, pois, que, para que os empregados efetivamente possam envidar esforços produtivos para, ao final, fazerem jus ao pagamento a título de participação nos lucros ou resultados, antecedente lógico-necessário é o conhecimento dos critérios e condições objetivamente previstos nos instrumentos decorrentes da negociação entre a empresa e seus empregados.

10.26. Destarte, não há espaço para se interpretar como efetivamente válido instrumento negocial (Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados da Empresa, na Forma Disposta na Medida Provisória n.º 1.982, de 1º de junho de 2.000) que, ferindo frontalmente o espírito do regramento de regência, deixa de prever regras claras e objetivas e não explicita os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado e, em consequência, acaba por inviabilizar e, quiçá, impossibilitar qualquer esforço dos empregados na persecução das metas e resultados propostos.

10.27. Em verdade, tal instrumento não se presta à intenção de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade pensados pela Lei em tela.

10.28. Em conclusão, consoante o conjunto do raciocínio acima desenvolvido, tendo em vista que o indigitado Acordo de PLR não atendeu ao conjunto normativo de regência, restaram improficuas as alegações da Impugnante quanto à natureza não salarial dos valores pagos a título de participação nos lucros, vez que, conforme predito, o § 10 do artigo 214 do Decreto n.º 3.048/99 determina que as parcelas referidas no § 9º do mesmo artigo, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário de contribuição para todos os fins e efeitos.

Alinho-me absolutamente às razões da decisão recorrida.

O Termo de Aditamento e Ratificação de fl. 99 apenas prevê que o Acordo de Participação dos Trabalhadores nos Lucros ou Resultados firmado pelo Banco Safra em 14/06/2000 era extensivo a todos os empregados das empresas componentes das Organizações Safra.

Contudo, da análise do acordo de PLR em si (fls. 119/134), observa-se que o mesmo não engloba o período fiscalizado (ano de 2004), pois é relativo ao ano de 2000, conforme prevê a sua cláusula sétima.

Neste ponto, entendo não ser válida a hipótese de renovação automática trazida pelo parágrafo único desta mesma cláusula uma vez que tal renovação ficou unicamente a critério da Diretoria Executiva:

## CLÁUSULA SÉTIMA - DA VIGÊNCIA / RENOVAÇÃO DO ACORDO

O presente acordo tem por vigência o exercício fiscal de 2.000, que se encerrará em 31/12/2.000.

§ único - Compete a Diretoria Executiva da Empresa rever anualmente, para os exercícios fiscais futuros, os conceitos deste Programa, alterando-os ou não. Se afirmativo, as alterações serão submetidas à apreciação da Comissão de Representantes dos Empregados. Caso contrário estará automaticamente renovado.

Ora, a renovação do acordo de forma unilateral por uma das partes, sem uma nova discussão acerca das metas e resultados a serem alcançados, assim como da contrapartida a ser efetivada, fere a essência desta verba, qual seja, ser um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, como determina o art. 1º da Lei nº 10.101/2000:

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

Do modo como está, o acordo passou a ser uma norma ditada apenas pelos representantes da empresa, pois não havia possibilidade de revisão caso os empregados desejassem.

Sendo assim, entendo como inválidas as renovações automáticas do acordo firmado em 2000, de modo que não existia acordo de PLR no ano fiscalizado (2004).

Ainda assim, os critérios adotados pelo acordo firmado em 2000 carregam um grau de subjetividade que não encontra embasamento na lei isentiva.

É que, nos termos da Lei nº 10.101/2000, os acordos devem dispor de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas:

§ 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.

Como exposto pela decisão recorrida, a RECORRENTE optou por estabelecer programas de metas e resultados, nos termos do anexo I do acordo de PLR (fls. 122/134). Contudo, da leitura destes documentos, verifica-se que não há como aferir de forma objetiva o cumprimento das metas por cada empregado. Isto porque, nos termos do item “e” da cláusula 4ª, *“os mecanismos de aferição das informações necessárias ao cumprimento das metas, tanto gerais como por área de atuação, serão aqueles existentes no departamento competente”*.

Mais adiante, às fls. 132 e ss, percebe-se que o critério de avaliação de desempenho depende, exclusivamente, do grau de subjetividade do avaliador correspondente, pois apenas prevê que os fatores de avaliação são:

**FATORES DE AVALIAÇÃO:**

Resultado do Trabalho: atingir as metas de trabalho definidas, adequando-as à cultura e à política da empresa

Planejamento/Visão Sistêmica: prever necessidades de trabalho e elaborar planos de ação lógicos e realistas, que atendam às necessidades presentes e futuras da área. Perceber, distinguir e avaliar criticamente os eventos internos e externos que interferem no desenvolvimento de seu trabalho

Tomada de Decisão: tomar decisões com a precisão e rapidez que a situação exigir, mesmo que as informações estejam incompletas, inexatas, ambíguas ou que envolvam riscos.

Liderança: incentivar a equipe de trabalho na busca de resultados, mantendo o nível motivacional do grupo; ser respeitado pelas suas idéias e estilo de gerenciamento.

O avaliador deveria enquadrar o empregado na categoria de desempenho Inferior, Médio ou Superior para cada fator acima a fim de, ao final, obter uma nota e determinar a PLR de cada um.

Da análise do acima exposto, nota-se que o enquadramento dos empregados entre os graus Inferior, Médio ou Superior é uma avaliação unicamente subjetiva, pois não há como tais fatores serem avaliados de outra forma. Ou seja, fatores como “*tomar decisões com a precisão e rapidez*”, “*incentivar a equipe de trabalho na busca de resultados*”, “*manter o nível motivacional*”, ou “*Perceber, distinguir e avaliar criticamente os eventos internos e externos que interferem no desenvolvimento de seu trabalho*” são todos critérios que dotam de subjetividade para avaliação.

Talvez o único critério objeto dentre os fatores de avaliação seria o resultado do trabalho: “*atingir as metas de trabalho definidas*”. No entanto, quais são essas metas? Onde elas estão definidas? Era isso que precisava ocorrer a fim de que o acordo se adequasse aos termos da Lei nº 10.101/2000 para dar o caráter de isenção dos valores pagos a título de PLR. Contudo, isto não ocorreu no caso concreto.

Portanto, entendo que o plano de PLR não se enquadra nos requisitos da lei isentiva, devendo ser mantida esta parte do lançamento.

**CONCLUSÃO**

Em razão do exposto, voto por:

- (i) Acolher a preliminar para reconhecer a decadência dos créditos tributários relativos ao período de 01/2004 a 05/2004 (inclusive); e
- (ii) No mérito, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para excluir da base de cálculo do lançamento os valores relativos ao vale-transporte pago em dinheiro.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim