



Processo nº 19515.006045/2008-81
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.744 – 2^a Seção de Julgamento / 2^a Câmara / 1^a Turma Ordinária**
Sessão de 03 de dezembro de 2019
Recorrente EVEREST PARTICIPACOES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2002 a 30/12/2003

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

APLICABILIDADE DA TAXA SELIC COMO ÍNDICE DE JUROS DE MORA. SÚMULA 04.

Segundo consta da Súmula CARF n.º 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Rizzo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fofano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Rizzo e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente). Ausente o conselheiro Daniel Melo Bezerra.

Relatório

01- Adoto inicialmente como relatório a narrativa constante do Acórdão da DRJ de (e- fls. 92/105) por sua precisão e as folhas dos documentos indicados no presente são referentes ao e-fls (documentos digitalizados):

“DA NOTIFICAÇÃO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização, AI nº 37.096.186-2, contra a empresa acima identificada, de contribuições devidas à Seguridade Social, correspondentes à parcela dos segurados empregados, atingindo o montante de R\$ 500,00 (quinquinhos reais e cinco centavos) consolidado em 25/09/2008.

O Relatório Fiscal informa que o levantamento contempla contribuições lançadas sobre remunerações pagas aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados — PLR em desacordo com a Lei nº 10.101 de 19/12/2000.

O Plano de Participações nos Lucros ou Resultados de 10/12/2004, fls. 24, não deixou claro, em sua cláusula 3^a, quais as regras que seriam aplicadas para a fixação dos direitos substantivos das participações e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, determinando que esta decisão era exclusiva da empresa. Na cláusula 2^a consta que a participação dos empregados seria equivalente a 5% de seu último salário.

Os valores estão discriminados no Relatório de Lançamentos — RL e no Discriminativo do Débito — DAD.

As contribuições objeto do presente AI foram apuradas na competência 12/2004. As alíquotas relativas à parte dos empregados foram aplicadas de acordo com as faixas salariais e deduzidas as contribuições já descontadas dos segurados em folha de pagamento, conforme anexo.

Os documentos verificados na ação fiscal foram: folhas de pagamento de salários e do PLR, o Plano de Participações nos Lucros ou Resultados, razões e livro diário.

A empresa não informou os fatos geradores em GFIP, o que, em tese, configura a prática de sonegação de contribuição previdenciária e ensejará a emissão de Representação Fiscal para Fins Penais.

Relaciona outros documentos lavrados na mesma ação fiscal e relatórios que integram o presente Auto de Infração. ;

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada da autuação em 02/10/2008, conforme AR de fls. 37, a empresa apresentou impugnação em 29/10/2008, tempestivamente, a teor do despacho de fls. 90 através do instrumento de fls. 42/62, juntando documentos às fls. 63/88.

A defesa apresentada pela impugnante insurge-se contra o Auto de Infração em epígrafe alegando em síntese que:

O art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal de 1988 especificou que a participação nos lucros ou resultados deve ser desvinculada da remuneração.

A regra geral é a de que a PLR, mesmo quando não revestida de todas as formalidades legais não tem alterada a sua natureza jurídica. A jurisprudência já se consolidou no sentido de que o benefício concedido a título de PLR está desvinculado do salário.

Os Tribunais Regionais Federais têm adotado o entendimento no sentido de que o disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal tem eficácia plena.

O Acordo de PLR da autuada constitui método de incentivo aos empregados. Não houve por parte da autuada desvirtuamento ou intuito fraudatório do instituto, razão pela qual a PLR não deve integrar a remuneração de seus empregados.

Não há como prosperar a alegação de que o Acordo de PLR da Autuada não tem regras claras e objetivas pelo fato de a cláusula 3^a do Acordo de 2004 não indicar expressamente o método de aferição da PLR. A lei nº 10.101/2000 não obriga que o método de aferição esteja expresso no corpo do Acordo de PLR.

No caso da autuada, as regras existem e são plenamente empregados, sendo certo que no curso da Ação Fiscal, a Autuada esclareceu seu método de apuração de assiduidade e performance de cada empregado.

A Lei nº 10.101 /00 incentiva a negociação entre empregados e empregadores, e garante liberdade para que fixem as regras que entenderem válidas para a distribuição de PLR, sem excesso de formalismo. A manifestação da vontade da Autuada e de seus empregados, expressa no Acordo de PLR celebrado em 2004, não pode ser simplesmente desconsiderada pela fiscalização.

A cláusula 3^a do Acordo de PLR expressamente vincula a parcela de PLR ao resultado da Autuada no período, bem como à assiduidade e performance de cada empregado. Assim não há dúvida de que o Acordo de PLR, devidamente formalizado pela Autuada, indica os critérios para a fixação da parcela de PLR dos empregados.

O memorando decorrente da Reunião de 13.12.2004, fls. 83/84, realizada entre a autuada e todos os seus empregados estabelece qual a importância total a ser distribuída a título de PLR, bem como os respectivos valores individuais.

A verba de PLR de cada empregado só foi definida após o exame da avaliação individual pela diretoria da Autuada , na forma pré-estabelecida na ficha de avaliação (documento de fls. 87/88), que possui os mesmos critérios estabelecidos no Acordo de PLR (assiduidade e performance).

É importante destacar que a atividade desenvolvida pela Autuada, bem como o seu número de empregados possibilita um contato mais próximo entre empregador e empregados. Assim, as regras e o método de apuração da PLR são amplamente discutidos com os empregados em diferentes oportunidades, o que não ocorre em empresas com grande número de empregados.

Demonstrada a existência de regras objetivas e pré-estabelecidas a Impugnante considera equivocado o entendimento do Sr. Auditor Fiscal quanto ao disposto na cláusula 2^a do Acordo de PLR de 2004.

O fato de existir um delimitador no Acordo de PLR não tem o condão de alterar a natureza da verba. Nesse sentido, cabe notar que a Lei nº 10.101/00 não proíbe que o Acordo preveja um limitador ao pagamento da PLR.

As razões expostas bastam para demonstrar a ilegalidade do lançamento efetuado, motivo pelo qual, pelo seu mérito, o AI deve ser integralmente cancelado.

A inaplicabilidade da Taxa Selic

A jurisprudência tem reconhecido a inaplicabilidade da Taxa Selic aos créditos tributários, uma vez que aquela taxa não foi criada por lei para fins tributários.

A aplicação dessa taxa sobre os débitos em atraso implica: i) ilegítimo aumento de carga tributária; ii) troca indevida de juros moratórios por juros remuneratórios; e iii)

aplicação de índice fixado conforme normas estabelecidas por atos infralegais A autuada requer sua desconsideração no cômputo do crédito principal, para que os juros a serem exigidos não excedam a 1% ao mês.

Conclusão e pedido

Restou comprovado que o AI não pode subsistir.

A autuada protesta pela juntada de novos documentos, bem como pela realização de perícia, se necessário for.

Requer o cancelamento do débito.”

02- A impugnação do contribuinte foi julgada improcedente de acordo com decisão da DRJ abaixo ementada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ARRECADADA DOS EMPREGADOS.

A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração, e a recolher o produto arrecadado, nos prazos definidos em lei.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INTEGRAÇÃO AO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida . pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

TAXA SELIC

A aplicabilidade da Taxa Selic às contribuições sociais pagas em atraso é de caráter irrelevável, de acordo com o art. 34 da Lei n.º 8.212/91.

APRESENTAÇÃO POSTERIOR DE DOCUMENTOS

As provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legais.

PROTESTO POR TESTEMUNHA. PROVAS. PERÍCIA TESTEMUNHA.

Não se conhece do pedido de perícia que não atenda aos requisitos previstos na legislação.

Lançamento Procedente

03 - Houve a interposição de recurso voluntário pelo contribuinte às fls. 109/127, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso. Sendo o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso, Relator.

05- Conheço do recurso por estarem presentes as condições de admissibilidade.

06 – A matéria em discussão nesse processo consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei nº 10.101/00, e, consequentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

07 - Para uma esclarecedora análise do tema, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5^aRF (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 têm 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 Custo 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 Custo, 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 Custo da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3^aed. 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. 25^a 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 consequente (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 (24^aed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

Estabelecidas essas premissas, controverte-se nesse processo se a empresa teria atendido aos itens: i) existência de negociação prévia sobre a participação; ii) participação de

representante do sindicato e do sindicato e arquivamento do acordo na sede do sindicato; e iii) 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.

Passemos à sua análise individualizada.

08 – Após trazer esboço doutrinário e jurisprudencial no item III.1. de seu recurso a respeito da verba paga a título de PLR a recorrente traz os seguintes argumentos para a reforma do r. *decisum* de piso, naquilo que interessa ao presente deslinde do caso:

“(…)

19. É importante ressaltar que no caso específico, os valores lançados pela Fiscalização, a título de PLR, correspondem efetivamente ao que foi pactuado com os empregados no respectivo Acordo para PLR de 2004. Sob outro aspecto, todos os empregados envolvidos na distribuição da PLR já contavam com salários fixos , devidamente registrados e pagos, em valores de mercado. Portanto, a PLR sempre foi e continua sendo verba adicional aos salários, paga de acordo com o que foi pactuado. Desta forma, não há razão para que as importâncias pagas a título de PLR sejam computadas para efeitos da incidência da contribuição previdenciária. Nesse aspecto, ressalta a Recorrente que não houve qualquer questionamento nesse sentido por parte da Fiscalização.

20. Além disso, não há como prosperar a alegação da D.DRJ/SPOI de que o Acordo de PLR da Recorrente não tem regras claras e objetivas pelo fato de a Cláusula 3a do Acordo de 2004 não indicar expressamente o método de aferição da PLR. Ora, no caso da Recorrente, as regras para apuração da PLR , existem e são plenamente conhecidas pelos seus empregados, sendo certo que, no curso da Ação Fiscal, a Recorrente esclareceu seu método de apuração de assiduidade e performance de cada empregado.

(…)

25. Sobre o tema, a Recorrente reitera que no direito previdenciário, assim como no direito do trabalho, deve prevalecer o princípio da realidade, onde meros formalismos não se sobrepõem à verdade dos fatos. No caso específico, a Recorrente efetivamente estabeleceu um Acordo para PLR com a prévia pactuação de metas com seus empregados, cumprindo também todos os requisitos formais exigidos pela legislação em vigor.

26. Cabe notar que a Cláusula 3a do Acordo de PLR, celebrado com os empregados da Recorrente e registrado/arquivado no Sindicato em 2004, expressamente vincula a parcela da PLR ao resultado da Recorrente no período, bem como à assiduidade e performance - de cada empregado. Assim, não há dúvida de que o Acordo de PLR, devidamente formalizado pela Recorrente , ao contrário do que foi alegado pela D.DRJ/SPOI, indica os critérios para a fixação da parcela da PLR dos empregados.

27. Nesse sentido o memorando decorrente da Reunião de 13.12.2004 (doc. n.º 3 da Impugnação), realizada entre a Recorrente e todos os seus empregados, estabelece qual será a importância total a ser distribuída a título de PLR, bem como os respectivos valores individuais, ou seja, a verba final atribuída a cada empregado, conforme os critérios objetivos previstos no Acordo de PLR de 2004, quais sejam: resultado do período, assiduidade e performance de cada empregado.

28. Além disso, é de se notar que essa verba de PLR de cada empregado só foi definida, após o exame da avaliação individual pela diretoria da Recorrente, na forma pré-

estabelecida na ficha de avaliação (doc. nº 4 da Impugnação), -que possui os mesmos critérios estabelecidos no Acordo de PLR (assiduidade e performance). Logo, não procede a afirmação da D.DRJ/SPOI de que os critérios para a avaliação dos empregados da Recorrente carecem de objetividade.

29. Conforme comprovado pela documentação apresentada aos autos, é certo que o pagamento da PLR da Recorrente tem respaldo no método de avaliação de seus empregados, que conta com critérios objetivos quanto à assiduidades, competência técnica⁹, criatividade na solução de problemas, habilidade de comunicação", relacionamento em equipe e contribuição para o resultado, conforme a anexa ficha de avaliação dos empregados. A soma das notas de cada item da avaliação é o indicativo para o pagamento da PLR.

30. Nota-se que esse sistema de avaliação de desempenho demonstra que a PLR referente ao ano de 2004 não foi distribuída de forma discricionária e/ou aleatória pela Recorrente aos seus empregados. Ao contrário, os critérios de avaliação adotados pela Recorrente representam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação no Programa de PLR e das regras adjetivas.

31. Portanto, a alegação da Fiscalização de que não existem regras claras quanto ao mecanismo de aferição da PLR dos empregados da Recorrente deve ser afastada de plano, face à existência de critérios estabelecidos no próprio Acordo de PLR 2004., detalhados nas fichas de avaliação utilizadas para a apuração do valor a pagar.”

09 - Segundo o Fisco, não se observa a existência de regras claras e objetivas a ensejar as metas a serem atingidas pelos trabalhadores para a percepção dos valores da PLR ajustada.

“3.1 A remuneração dos segurados empregados, com base no pagamento da PLR, foi extraída da folha de pagamento desta verba relativa a competência de dezembro de 2004 e o valor devido foi lançado no levantamento - "PLR — PLR EM DESACORDO". O PLR foi pago em desacordo com a Lei 10.101 de 19.12.2000, onde no seu Plano de Participações nos Lucros ou Resultados de 10/12/2004, na Cláusula 3^a, não deixou claro quais as regras que seriam aplicadas para à afixação dos direitos substantivos das participações e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, deixando claro que esta decisão era exclusiva da empresa, e ainda na cláusula 2^a consta que a participação dos empregados sobre os seus resultados positivos, seria equivalente a 5% de seu último salário mensal.”

10 - Verifico no Plano de Participação nos Lucros ou Resultados de fls. 26 assinado em 10/12/2004 o seguinte:

As partes concordam em criar uma sistemática de distribuição de lucros anteriores durante o ano pela EMPREGADORA para os seus EMPREGADOS, segundo as seguintes cláusulas:

Cláusula 1^a - A EMPREGADORA distribuirá no mês de dezembro de 2004 uma participação sobre os seus resultados positivos aos EMPREGADOS que mantinham vínculo empregatício em 1º de dezembro de 2004.

Cláusula 2^a - O valor da participação nos resultados positivos a ser pago a cada funcionário será equivalente a 5% de seu último salário mensal.

Cláusula 3^a - O valor previsto na cláusula acima é o limite devido para cada EMPREGADO, podendo ser concedido um acréscimo o qual dependerá de decisão exclusiva da EMPREGADORA, mediante observação do resultado do profissional e de assiduidade e performance de cada EMPREGADO.

Cláusula 4^a - Este acordo será válido até 31 de dezembro de 2004.

E, assim, estando em conformidade com os preceitos acima estabelecidos, assinam o presente instrumento em 3 (três) vias de igual teor, cuja cópia será arquivada junto à entidade sindical dos trabalhadores, que se faz presente também neste documento.

São Paulo, 10 de dezembro de 2004

11 - Verifica-se, de forma hialina, que nenhum dos fatores nela registrados como determinantes para definir o pagamento de participação nos lucros ou resultados se reveste de clareza e objetividade.

12 – Não há nenhum tipo de informação como regras claras e objetivas no Plano assinado indicando qual a metodologia para se alcançar algum tipo de resultado pelos trabalhadores, sendo que as alegações da recorrente no sentido de “é de se notar que essa verba de PLR de cada empregado só foi definida, após o exame da avaliação individual pela diretoria da Recorrente, na forma pré-estabelecida na ficha de avaliação (doc. n.º 4 da Impugnação), -que possui os mesmos critérios estabelecidos no Acordo de PLR (assiduidade e performance)”, ou “é certo que o pagamento da PLR da Recorrente tem respaldo no método de avaliação de seus empregados, que conta com critérios objetivos quanto à assiduidades, competência técnica, criatividade na solução de problemas, habilidade de comunicação”, relacionamento em equipe e contribuição para o resultado”, não passam de ilações sem respaldo fático e documental que deveria constar no plano.

13 - Mesmo que fossem necessários vários tipos de avaliações individuais, as mesmas poderiam ser facilmente inseridas no instrumento que instituiu a participação nos lucros ou resultados por meio de anexos. Tal procedimento seria suficiente para que, desde a instituição da participação nos lucros ou resultados, fosse possível aferir se as regras de avaliação eram claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

14 – Os documentos de fls. 86/89 em nada auxiliam na defesa da contribuinte, posto que são informações que percebemos que foram feitas de forma unilateral pela recorrente, e de forma subjetiva, sem qualquer critério indicado no documento de PLR, sem nenhum tipo de participação ou previsão das regras necessárias para o trabalhador angariar tais resultados indicados em cada observação, conforme alguns segurados abaixo indicado:

“Memorando da Reunião do dia 13/12/2004 para determinar PLR dos funcionários.

A empresa destinará a importância de R\$ 1.194 . 350,00 para pagamento do plano de participação no lucro e resultado da empresa . A distribuição para cada funcionário se dará com base no salário e função exercida e nos critérios da ficha de avaliação em anexo e avaliação global da diretoria. Desta forma ficou determinado pela diretoria os seguintes valores como participação nos lucros e resultados da empresa.

Adone Totti Junior PLR: R\$ 850,00 Obs.: *Desempenho adequado a função*

Ana Paula Soler Moreno Fachim PLR: R\$ 280.000,00 Obs: *Superou as expectativas no desempenho de suas atribuições*

Edson Maioli PLR: R\$ 250.000,00 Obs: *Implementou com sucesso novas rotinas e controle operacionais*

Fábio Rodrigues Lopes Gentile PLR: R\$ 4.400,00 Obs: *Funcionário motivado mostrou interesse em melhorar a infra-estrutura tecnológica da empresa*

Marco Aurélio Roger Armelin PLR: R\$ 392.000,00 Obs: *Excelente performance introduzindo novas ferramentas de análise contribuindo substancialmente*

Reynaldo Miyada PLR: R\$ 800,00 Obs: *Desempenho fraco abaixo de esperado*

15 – A respeito do tema, trago a título de exemplo e adoto como fundamento trecho do voto da I. Conselheira Dione Jesabel Wasilewski no Ac. 2201-003.551 julgado em 04/04/2017, sem grifos no original, *verbis*:

“Outro ponto de divergência diz respeito à existência ou não de regras claras e objetivas sobre os resultados a serem alcançados, com mecanismos que permitam a aferição do cumprimento do quanto acordado.

De acordo com o Anexo I ao acordo de participação nos resultados (fls 100-101), o método de avaliação que seria aplicado dependeria da área de atuação de cada empregado, dividida em quatro grupos: gestão, *private banking*, mesas de operações e *back office*; e seguiria critérios qualitativos e objetivos, assim descritos:

2.1 Avaliação qualitativa consiste na observância das competências comportamentais necessárias para desempenho da função de cada empregado, bem como para atingimento das metas objetivas definidas.

2.2 Avaliação objetiva consiste na verificação do cumprimento de metas estabelecidas entre empregado e Gestor considerando as necessidades da empresa e de cada área especificamente, conforme descrito a seguir.

Note-se que um dos critérios para a avaliação qualitativa é a "observância das competências comportamentais necessárias para o desempenho da função de cada empregado".

Esse critério não avalia o resultado, mas o indivíduo, e o faz de maneira extremamente subjetiva. Com base nele, podem ser extraídos das avaliações que foram juntadas ao processo os seguintes comentários que falam por si mesmos: "muito crítica e pouco construtiva", "traz uma energia positiva para equipe", "quer buscar seu espaço" e "muito isolado e centralizador".

No que diz respeito à avaliação objetiva, destaco a previsão de que seriam "estabelecidas pelo empregado e gestor", ou seja, mesmo tendo sido firmados tão tardiamente, nem o acordo nem seu anexo contemplam as metas a serem alcançadas,

tendo sido delegada sua fixação para um outro fórum do qual não há notícia no processo.

Por outro lado, tomando como exemplo a área de mesas de operações, estão estabelecidos os seguintes "aspectos" para avaliação objetiva (item 2.2.3):

- a) captação de novos clientes;
- b) manutenção dos clientes atuais;
- c) volume de receita gerada;
- d) quantidade de erros operacionais.

Embora esses aspectos possam assumir feição clara e objetiva, para que tenham essas qualidades é necessário o estabelecimento dos parâmetros para sua aferição. Se os parâmetros não estão fixados, os critérios foram apenas "nomeados", mas não estabelecidos.

Compulsando-se as avaliações que foram juntadas pela empresa, vê-se, por exemplo, que um empregado recebeu nota 2.7 no critério quantidade de visitas, e outro recebeu nota 3.0. Um recebeu nota 9.6 no grau de eficiência e outro 8.9. Um recebeu 2.1 na captacão equivalente e outro 2.4. Mas não há qualquer referências às metas que deveriam atingir e nenhum parâmetro objetivo que justifique a diferença de nota entre um e outro.

Ou seja, não é possível identificar como os critérios da avaliação qualitativa e objetiva se converteram nos valores de PLR atribuídos aos empregados e, muito menos, aferir a correção desses valores.

Deve-se registrar também que é no mínimo peculiar que documentos atributivos de direitos de expressivo valor econômico sejam revestidos de tão pouca formalidade como os apresentados: não há assinatura do responsável pela emissão, não há assinatura do avaliado e não há data. O mesmo comentário é aplicável ao que me parece ser a cartilha mencionada pela apelante, pela qual os empregados teriam pleno conhecimento das metas a serem alcançadas.

Assim, embora a recorrente repita várias vezes que os critérios estavam definidos e eram do conhecimento dos empregados, essa realidade não está representada na documentação juntada ao processo. Ela mesma, em sua petição, poderia ter demonstrado a clareza e objetividade deles justificando as diferentes notas recebidas pelos empregados e a distribuição desigual dos valores pagos a título de PLR, mas não o fez.”

16 – Outrossim, a respeito da questão da clareza e objetividade das regras, peço vênia para transcrição também a título de exemplo e como razões de decidir de trecho do voto do I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira no Ac. 2201-004.067 julgado em 05/02/2018, *verbis*:

“A mera leitura elucida a questão. A avaliação dos funcionários se dará por um processo de autoavaliação e avaliação pelo chefe deste e pelos subordinados do funcionário. Ressalte-se que tal disposição se repete, ‘ipsis litteris’, no programa de 2008.

Critério subjetivo.

Há ofensa ao preceito do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00. O programa de PLR em apreço foi estipulado com base em regras subjetivas o que ofende, na essência,

o preceito legal quanto à fixação de direitos da participação **com base em regras claras e objetivas.**

Claro é aquilo que é fácil de apreender ou entender, que se comprehende ou se percebe facilmente, que não deixa dúvida, que é óbvio, que é flagrante, segundo acepções do dicionário HOUAISS, em sua versão eletrônica (<https://houaiss.uol.com.br/pub/apps/www/v32/html/index.php#2>).

Objetivo é aquilo cujos julgamentos não são influenciados por sentimentos ou opiniões pessoais; é aquilo que está no campo da experiência sensível, independente do pensamento individual e perceptível por todos os observadores; ainda segundo o mesmo dicionário.

Ora, **não pode o Fisco valorar as metas pactuadas, mas deve sim verificar se são ajustes claros e objetivos**, ou seja, se são de fácil apreensão ou compreensão pelo trabalhadores e se não permitem julgamentos decorrentes de opinião pessoal daquele que vai verificar o cumprimento da meta.

Nesse sentido, assiste razão à autoridade lançadora.”

17 – Por derradeiro decisão do E. STJ a respeito do tema no (REsp 1216838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, 2ª Turma, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011) assim ementado:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98.

IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF.

RECURSO DA FAZENDA NACIONAL: 1. No regime vigente até a Lei 9.711/98, a empresa tomadora dos serviços era apenas devedora solidária da obrigação tributária de pagar a contribuição previdenciária.

2. Somente a partir da Lei 9.711/98 (que deu nova redação ao artigo 31 da Lei 8.212/91) a empresa tomadora dos serviços passou a ser responsável, por substituição tributária, pela retenção de 11% (onze por cento) do valor bruto da respectiva nota fiscal ou fatura, bem como pelo recolhimento, no prazo legal, da importância retida. A partir daí passou a ser possível aplicar a técnica da aferição indireta do § 6º do art. 33 da Lei 8.212/91 diretamente em relação à sua contabilidade, porquanto passou a competir a ela o dever de apurar e efetivar retenções em nome da empresa cedente.

3. Não se está a "negar a solidariedade entre a empresa contratante e a cedente de mão de obra antes da Lei n. 9.711/98. O óbice à cobrança intentada pela Fazenda Pública é a forma utilizada para apurar o crédito tributário, porquanto se utilizou da aferição indireta a partir do exame da contabilidade do devedor solidário apenas, deixando de buscar os elementos necessários junto à empresa cedente, de modo a tratar o devedor solidário como se substituto tributário fosse, em relação a fatos geradores anteriores à nova sistemática estabelecida a partir da Lei n. 9.711/98". (AgRg no REsp 1.175.241/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 06.08.10) RECURSO DA

CONTRIBUINTE: 4. O Supremo Tribunal Federal, por suas duas Turmas, reconheceu que a imunidade do art. 7º, XI, da CF/88 é de eficácia limitada, pois somente poderia incidir após a respectiva regulamentação infraconstitucional. Em outras palavras, concluiu que, até que fosse regulamentada a imunidade, nada impediria a incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga pela empresa a título de participação nos lucros.

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, consequentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

7. O acórdão recorrido foi expresso em afirmar que não houve negociação coletiva entre empresa e empregados, que deixaram de cumprir as regras do art. 2º da Lei 10.101/2000. Incidência da contribuição previdenciária sobre a verba paga a título de participação nos lucros.

8. O acordo coletivo sobre participação nos lucros deve ser prévio, estabelecendo os critérios de distribuição dos lucros, para evitar que a negociação tardivamente entabulada possa ser utilizada pela empresa como válvula de escape para a sonegação fiscal.

9. A ausência de prequestionamento quanto aos dispositivos supostamente violados impede a admissão do apelo no tocante às contribuições ao SEST e SENAT. Incidência da Súmula 282/STF.

10. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido. Recurso da contribuinte conhecido em parte e não provido.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

18 - O benefício fiscal, nesse caso, é instrumento para estimular as empresas a adotarem programas de participação nos lucros e resultados e estes, por sua vez, visam promover a integração entre capital e trabalho, estabelecendo estímulos ao trabalhador através das metas a serem alcançadas e da premiação delas decorrentes. Em última análise, ganha o país com o incremento da produtividade e da eficiência.

19 - Tal linha de pensamento, porém, não pode prosperar, já que a definição do montante a ser distribuído a título de Participação nos Lucros ou Resultados, nos termos da Lei nº 10.101/2000, não pode ficar ao livre arbítrio dos acionistas da empresa, mas sim, estar expressamente indicado no instrumento que regula a referida participação e incentivar a produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, e não tornar a remuneração dos empregados compatível com as praticadas pelas empresas do ramo da Autuada.

20 – Em relação as alegações do item 38 de que a decisão de piso “*pretende inovar, aprofundar e corrigir o presente lançamento*” melhor sorte não socorre a recorrente uma

vez que a decisão de piso não adotou como fundamentos para a manutenção do lançamento as hipóteses aventadas pelo contribuinte, mas apenas citou a título de exemplo outros pontos que estão em discordância com a legislação, mas que não influenciaram de forma exclusiva a improcedência da impugnação.

21 - Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja correta, é o que leciona Hugo De Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, 33^a ed, Malheiros, 2012, p.180).

22 - Não vejo, portanto, que a informação indicada pelo julgador *a quo* encerre mudança de critério jurídico. Inclusive, nada de material foi alterado no lançamento ou na decisão de piso que apenas o confirmou.

23 - Diante de todo o exposto, verifica-se que a autoridade fiscal agiu legitimamente ao considerar que os valores pagos pela Autuada a seus empregados a título de participação nos lucros ou resultados devem sofrer a incidência das contribuições sociais previdenciárias, já que restou cabalmente demonstrada a não observância de diversos dispositivos da Lei nº 10.101/2000.

24 – Em relação ao questionamento sobre a aplicação da Taxa Selic, afasto os argumentos com a aplicação da Súmula nº 4 do CARF, que diz: *A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Conclusão

25 - Diante do exposto, conheço do recurso e no mérito, NEGO –LHE PROVIMENTO, na forma da fundamentação acima.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Rissso