



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

Processo n° 19515.720423/2016-43
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 2402-006.820 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de dezembro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes MARISA LOJAS S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2011 a 30/11/2011

DECISÃO. FUNDAMENTO. SÚMULA VINCULANTE. STF. RECURSO DE OFÍCIO. NÃO SUJEIÇÃO.

Decisão proferida com fundamento em súmula vinculante do Supremo Tribunal Federal (STF) não está sujeita a recurso de ofício.

PRÊMIO. HABITUALIDADE. RETRIBUIÇÃO PELO TRABALHO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Verbas pagas a título de prêmio, com habitualidade e em retribuição pelo trabalho prestado integram o salário de contribuição.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 108.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento. Nessa linha é a Súmula CARF 108

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso de ofício para, na parte conhecida, negar-lhe provimento. Conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto à alegada nulidade do auto de infração e quanto à alegada inovação nos fundamentos em relação à PLR. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à alegada inovação nos fundamentos em relação aos prêmios. Vencido o Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza (Relator). No mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso quanto a não incidência de contribuições sobre os valores pagos sob a denominação de prêmios. Vencidos os Conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior. Por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto a não

incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de PLR e quanto a não incidência de juros sobre a multa de ofício. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Presidente e Redator Designado.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Gregório Rechmann Junior, Jamed Abdul Nasser Feitoza, João Victor Ribeiro Aldinucci, Luís Henrique Dias Lima, Mauricio Nogueira Righetti, Paulo Sergio da Silva e Renata Toratti Cassini.

Relatório

Cuidam-se de Recursos de Ofício e Voluntário, tomados contra Acórdão de fls. 28.109 *usque* 28.165, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação (fls. 27.801/27.834) apresentada, mantendo parcialmente os créditos tributários constituídos pelos AI's DEBCAD n.ºs 51.084.139-2 e 51.084.140-6, excluindo-se os valores lançados nas competências 01 a 05/2011, por força da decadência, e, em relação às competências 06 a 12/2011, retificando-se a multa de ofício de 150% para 75%.

O relatório da decisão de piso, por bem delinear a causa até o momento da interposição do apelo voluntário, merece ser transcrito. Confira-se:

Trata-se de lançamento de crédito tributário previdenciário relativo a contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, ao adicional de financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT (Auto de Infração DEBCAD n.º 51.084.139-2), e aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, SEBRAE, SESC e SENAC (Auto de Infração DEBCAD n.º 51.084.139-2), relativamente a pagamentos feitos a segurados empregados, nas competências 01 a 11/2011.

O contribuinte informou para a Receita Federal do Brasil -RFB com relação aos segurados empregados existentes em 2011, massa salarial declarada nas GFIP's (Guias de Recolhimento para o FGTS e Informações à Previdência) inferior às declaradas para o mesmo ano na Declaração sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Em contrapartida, o contribuinte informou nas GFIP's, montante de massa salarial para os contribuintes individuais muito superior à apresentada nas DIRF's relativas aos rendimentos sem vínculo empregatício. Especificamente o contribuinte informou para os segurados

empregados massa salarial anual de R\$ 212.751.905,83 nas DIRF's de R\$ 181.117.978,23 nas

GFIP's. Para os contribuintes individuais informou massa salarial de R\$ 3.378.984,04 nas GFIP's e de R\$ 163.341,30 nas DIRF's de código 0588.

O contribuinte foi regularmente intimado pelo Correio, por meio de AR recebido em 08/12/2014, a apresentar no prazo de 20 (vinte) dias corridos do recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal lavrado em 10/12/2012 com relação ao ano calendário de 2011, os arquivos digitais contendo dados da DIPJ, da DIRF, das GFIP's e da contabilidade, bem como em meio papel, cópia autenticada dos atos constitutivos e suas alterações, a partir do ano anterior ao fiscalizado; Cópia do RG, do CPF e comprovante de residência dos representantes legais e do contador; Livro Diário; Livro Razão; Plano de Contas; Cópia do cartão de CNPJ de todos os estabelecimentos; cópia das Guias de Recolhimento para a Previdência Social (GPS) pagas; Memória de cálculo das compensações efetuadas nas GPS's e relacionadas nas GFIP's; cópia de eventuais pedidos ou ações judiciais impetradas para compensação de débitos tributários; Relação de Imóveis e de Veículos integrantes do Ativo Imobilizado; e Procuração, caso o contribuinte se fizesse representar por procurador. Em atendimento à intimação, o contribuinte apresentou os documentos solicitados no Termo de Início de Procedimento Fiscal em 13/01/2015 e em 10/02/2015.

Na análise efetuada nos documentos apresentados pelo contribuinte à fiscalização, em confronto com as informações existentes nos sistemas da Receita Federal do Brasil, constatou-se inicialmente que por falta de um maior detalhamento nos dados fornecidos, continuavam persistindo dúvidas quanto às razões das divergências.

Com o intuito de esclarecê-las, em 17/04/2015 foi elaborado o Termo de Solicitação de Esclarecimentos no. 01, enviado pelo correio através de AR recebido em 24/04/2015. Através do mesmo se solicitava, além da apresentação das informações relativas aos segurados empregados e contribuintes individuais em meio digital de acordo com o leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais (Manad), que o contribuinte esclarecesse as divergências entre os valores informados de massa salarial nas GFIP's e nas DIRF's, bem como o significado e os critérios de cálculo, de pagamento e de contabilização de determinados prêmios constantes nas contas 41101010 (Prêmios - Despesas de Vendas) e 41201010 (Prêmios - Despesas Administrativas) da contabilidade, os quais aparentemente não haviam sido informados nas GFIP's apresentadas e nem considerados quando do recolhimento das contribuições previdenciárias. No citado termo se solicitava também que o contribuinte esclarecesse e detalhasse por estabelecimento e período, os valores das compensações informadas nas GFIP's relativas às competências janeiro/2011, maio/2011 e de julho/2011 a dezembro/2011. Em 14/05/2015, após prorrogação

do prazo de entrega concedido, o contribuinte apresentou o Manad e os esclarecimentos solicitados.

Sucintamente quanto à diferença entre as massas salariais informadas para os segurados empregados, o contribuinte esclareceu que nas GFIP's não informara parte dos valores pagos a título de prêmios e participação nos lucros e resultados (PLR) para os empregados, valores esses que haviam sido lançados na contabilidade e considerados nas DIRF's. Na ocasião apresentou uma relação contendo a discriminação de 19.968 empregados que haviam recebido prêmios em 2011 não informados em GFIP's, perfazendo um montante anual de R\$ 31.027.717,98. Considerando que a relação apresentada não discriminava o tipo e quando o prêmio e o PLR haviam sido recebidos pelo empregado durante o ano, verbalmente se solicitou ao representante do contribuinte que posteriormente detalhasse essa relação.

Quanto ao fato da massa salarial informada para os contribuintes individuais nas GFIP's ser superior à informada nas DIRF's, esclareceu que nas primeiras haviam sido informados os pagamentos efetuados aos autônomos, aos diretores estatutários a título de pro labore e aos conselheiros do Conselho de Administração, enquanto que nas DIRF's haviam sido considerados apenas os autônomos com retenção de IR na fonte.

Com relação às compensações informadas nas GFIP's, apresentou um quadro contendo a discriminação dos valores compensados mensalmente nos anos calendário de 2011 e de 2012, indicando a razão e o período a que se referiam, bem como informou que as compensações haviam sido efetuadas com amparo em uma decisão favorável de primeira instância em processo que versava sobre contribuições previdenciárias incidentes sobre o pagamento de adicional de 1/3 de férias.

Por fim apresentou na ocasião também a política de prêmios da empresa, assim como informou que efetivamente não efetuara qualquer recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os citados valores, bem como sobre o PLR pagos aos empregados.

Na análise efetuada nos novos elementos apresentados, concluiu-se que os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, em princípio, explicavam e justificavam as divergências constatadas inicialmente.

Para confirmar a correção dos esclarecimentos e informações prestados quanto ao PLR e aos Prêmios, procedeu-se ao confronto com os dados informados nas GFIP's e nas DIRF's, com as contas da contabilidade apresentada pelo contribuinte por meio do SPED Contábil

e com os dados das folhas de pagamento apresentados por meio do Manad. Através de "e-mail" em 03/09/2015 reiterou-se a solicitação anteriormente efetuada para que fosse apresentado o detalhamento dos prêmios e dos PLR's pagos individualmente para os 19.968 empregados informados em resposta ao Termo de Solicitação de Esclarecimentos no. 01.

O esclarecimento desta questão era relevante, uma vez que não havia uniformidade entre a denominação dos prêmios informados nas políticas de prêmios apresentadas e no histórico constante nos lançamentos contábeis. Por outro lado, o regime de apuração era diferente, uma vez que as DIRF's e a Contabilidade são elaboradas pelo regime de caixa enquanto que as GFIP's são pelo regime de competência.

Especificamente, constavam nas políticas informadas os seguintes prêmios: Prêmio Vendas Marisa, Prêmio Setor Marisa, Captação de Cartão, Campanha Ativação Cartão, Campanha 8 vezes Cartão, Campanha de Seguros, Prêmio PSF Lide, Prêmio PSF Vendas, Prêmio Vendas Varejo, Prêmio ADD, Prêmio EP, Conversão Marisa/Itaú, Desbloqueio Itaucard, e Premiação Metas.

Em contrapartida, nas contas relativas a prêmios na contabilidade, constavam lançamentos com o histórico: Campanha de Ativação, Campanha 8 vezes Cartão, Campanha de Seguros, Captação de Cartão, Conversão Marisa/Itaú, Prêmio PSE, Prêmio PSF Vendas, Prêmio ADD, Prêmio EP e Desbloqueio Itaucard, isto é, históricos idênticos às das políticas e com valores parecidos com as mesmas, mas também lançamentos com as denominações Ação Motivacional, Campanha Motivacional, Cartão Presente, Incentivo, Meta, Motivação, Motivacional, Participação nos Resultados, Prêmio Desligamento e Diferenças, Redução de Perdas, Salários Prevenção de Perdas, Verba Motivacional e Rejeição da Premiação, cujos valores não conferiam com os montantes informados para as demais denominações.

Além destes, havia uma infinidade de lançamentos relativos a outras denominações que também poderiam se referir a valores de prêmios concedidos, tais como festa, comemoração, presente, e almoço, assim como muitos valores relativos a compras de produtos (maquiagem, comida, refrigerantes etc).

Ressalte-se que na análise constatou-se que apenas os valores lançados nas contas de prêmios da contabilidade com os históricos de Produtividade, Quebra de Caixa e Gratificação, ao contrário dos demais, haviam sido informadas nas folhas de pagamento e nas GFIP's e, portanto, servido de base para o recolhimento de contribuições previdenciárias. Não constavam nas folhas de pagamento rubricas com a denominação de prêmio ou de PLR, ensejando a dúvida de que esses valores poderiam estar sendo incluídos dentro dos valores informados como de salário.

Posteriormente, em 14/09/2015 foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal no. 01, enviado ao contribuinte pelo correio através de AR recebido em 18/09/2015. Por meio desse termo, se intimava o contribuinte a apresentar o detalhamento dos valores lançados nas contas 41101017 e 41201018 da contabilidade, a descrição das rubricas das Folhas de Pagamento que englobassem prêmios ou PLR e o Acordo Coletivo de PLR relativo ao período fiscalizado. Em 24/09/2015, o contribuinte atendeu à intimação, apresentando um resumo dos valores lançados na contabilidade com relação a PLR, indicando um montante anual de R\$ 52.973,88, informações sobre a campanha de incentivo de Vendas para 2011, contendo os critérios de aferição e de pagamento para os prêmios Vendas Varejo, PSF Vendas e PSF Líder, Vendas por Setor e Seguros, bem como dois acordos coletivos de participação de resultados firmados em maio de 2011 com o Sindicato dos Empregados no Comércio de Osasco e Região e um acordo firmado em agosto de 2011 com o Sindicato dos Empregados no Comércio de Taboão da Serra.

Cada um dos três acordos apresentados se referia ao pagamento de bonificações efetuadas em 2011 para funcionários de determinados estabelecimentos do contribuinte, em valores fixos, pagos a todos os funcionários, indiscriminadamente, e sem qualquer vinculação com critérios objetivos, forma de apuração ou metas a serem atingidas.

Tais valores eram referentes a valores de participação nos resultados relativos aos anos de 2009 e 2010. Nos mesmos constava que o PLR relativo a 2011 seria definido apenas em 2012.

Também não constava em nenhum dos acordos o registro de arquivamento na(s) correspondente(s) entidade (s) sindical (is).

Em decorrência do acima exposto e por estarem em total desacordo com o que reza a Lei nº 10.101/00, os acordos foram desconsiderados e os valores pagos a título de PLR foram considerados como parcela salarial, incorporando a remuneração do empregado, com as incidências dos encargos legais pertinentes.

Posteriormente, em 30/09/2015, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal no. 02, reintimando o contribuinte a apresentar os instrumentos de negociação por meio dos quais haviam sido definidas as regras aplicáveis ao PLR pago no ano calendário de 2011, devidamente registrados no sindicato da categoria, conforme reza a Lei no. 10.101/2000, contendo o detalhamento das regras e metas individuais e coletivas de Participação de Lucros e Resultados da empresa, os critérios objetivos e as formas de cálculo de seu atingimento e do valor pago.

Em 24/09/2015, o contribuinte apresentou uma nova relação contendo o detalhamento dos prêmios recebido pelos empregados no ano de 2011. Esta, entretanto, relacionava apenas os prêmios recebidos por 17.662 funcionários com um

montante de R\$ 29.690.167,71, isto é com números e valores inferiores aos anteriormente informados à fiscalização.

Por outro lado, fruto da análise efetuada, verificou-se que determinados prêmios conferiam em termos de histórico e valor com os respectivos lançamentos na contabilidade, enquanto outros divergiam.

Diante do fato, em 28/10/2015 foi elaborado o Termo de Solicitação de Esclarecimentos no. 02, através do qual se solicitava a discriminação dos prêmios recebidos pelos ao menos 2.104 empregados que não constavam da nova relação, assim como o detalhamento e referenciação com a contabilidade de determinados prêmios para os quais persistiam divergências. Através do citado termo, foi solicitado também o detalhamento dos valores compensados em GFIP's em competências de 2011, bem como se reiterou a solicitação da confirmação do não recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos aos empregados com base nos prêmios e no PLR.

Em 10/12/2015, o contribuinte apresentou à fiscalização uma nova relação contendo o detalhamento dos prêmios pagos mensalmente aos 19.968 empregados em 2011, bem como o detalhamento por empregado dos valores pagos a título de PLR. Na ocasião apresentou também esclarecimentos quanto às compensações efetuadas nas GFIP's.

Fruto da análise efetuada, em confronto com a contabilidade e a política de prêmios apresentadas anteriormente, verificou-se que a nova relação apresentada refletia de forma correta os prêmios pagos aos empregados durante o ano de 2011. Quanto ao detalhamento dos valores de PLR, constatou-se que não tinham sido informados alguns dos pagamentos efetuados, sendo a relação apresentada pelo contribuinte complementada pela fiscalização com base na contabilidade.

Em decorrência, para subsidiar o lançamento dos valores devidos pelo contribuinte à Receita Federal do Brasil, com relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores de prêmios e de PLR, foram elaborados 2 (dois) quadros resumo, os quais são apresentados em anexo: a) Relação dos Prêmios Pagos aos Empregados em 2011, por competência e tipo de verba, Anexo 1; b) Relação dos PLR's pagos aos empregados em 2011, por competência, Anexo 2.

Quanto aos registros contábeis, se verificou que o contribuinte lançara nas contas 41101010 (Prêmios - Despesas de Vendas) e 41201010 (Prêmios - Despesas Administrativas), inúmeros valores que se referiam a compras de produtos ou a eventos alheios à premiação de empregados ou a PLR, as quais deveriam ter sido lançadas em outras contas.

Por outro lado, no confronto entre os valores informados nas DIRF's e nas GFIP's, constatou-se que nas primeiras tinham sido incluídos como massa salarial valores relativos a rubricas que legalmente não tem incidência de contribuição previdenciária, em decorrência do que a diferença inicialmente identificada foi revista.

Diante das irregularidades descritas no Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização considerou os valores pagos aos empregados a título de Prêmios e de PLR como parcela salarial, sobre a qual legalmente incidem as contribuições previdenciárias patronal e para terceiros.

Devidamente intimado o contribuinte quanto ao lançamento, comparece aos autos apresentando o instrumento de impugnação de fls. 27.801/27.834, alegando:

PRELIMINARES

Decadência parcial do crédito tributário

1) Os autos de infração em comento têm por objeto a cobrança de contribuições previdenciárias e de terceiros sobre valores pagos aos empregados da Impugnante entre as competências de janeiro a dezembro de 2011. Ocorre que os autos de infração somente foram lavrados em 28/06/2016. Desse modo, os débitos tributários lançados há mais de 5 anos - a contar da data da lavratura - estão alcançados pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional – CTN. Invoca a Súmula nº 99 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

Ausência de fundamentação: inexistência de descrição clara e precisa da ocorrência do fato gerador. Descumprimento do artigo 142 do Código Tributário Nacional

2) É certo que os autos de infração carecem da necessária e indispensável fundamentação a lhes dar suporte. Alega a Fiscalização que, ao comparar as informações prestadas pela Impugnante em sua GFIP com as informações prestadas pela Impugnante em sua DIRF, detectou a existência de discrepância entre os valores informados. Na sequência, passou a Fiscalização a indagar à Impugnante o motivo da discrepância detectada, momento em que prontamente a Impugnante esclareceu que determinados valores foram considerados base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte ("IRRF"), mas não foram considerados base de cálculo - no entender da Impugnante - das contribuições previdenciárias.

3) *Atendida a intimação fiscal para fins de esclarecimentos do porquê havia tal discrepância entre os valores, pautada na interpretação legal da Impugnante, deveria a Fiscalização ter procedido à identificação dos elementos caracterizadores da hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 142 do CTN. Desse modo, a descrição do fato gerador, a determinação da matéria tributável, da base de cálculo, a aplicação da alíquota para obter o valor do tributo e a identificação do sujeito passivo são considerados requisitos do lançamento. Por tal razão, sua correta identificação é indispensável para a higidez e validade do ato administrativo de constituição do crédito tributário. Cita doutrina.*

4) *Deveria, portanto, a Autoridade Fiscal ter cumprido com seu ônus de verificar no caso concreto a ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias, mediante subsunção do fato à norma. Quer dizer, não bastava à Autoridade Fiscal ter detectado uma discrepância entre os valores informados pela Impugnante em diferentes obrigações acessórias (que se voltam à arrecadação e fiscalização de diferentes tributos).*

5) *Não bastava à Autoridade Fiscal, uma vez esclarecido pela Impugnante que determinados valores repassados a seus empregados não eram, no entender da Impugnante, base de cálculo das contribuições previdenciárias, ter solicitado a correta identificação dos nomes das rubricas e dos valores lançados em cada rubrica. Era necessário que a Autoridade Fiscal demonstrasse que tais valores detectados a maior na DIRF também eram sujeitos à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias, ao contrário do entendimento da Impugnante.*

6) *Ao se limitar, no curso do Termo de Verificação Fiscal, em narrar a cronologia das solicitações de documentos e informações, a Autoridade Fiscal não cumpre com seu ônus de "verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente" e de "determinar a matéria tributável", nos termos do artigo 142 do CTN. Não há uma única linha de subsunção do fato à norma! A Fiscalização não traz qualquer elemento a subsidiar sua conclusão de que os valores detectados em discrepância entre a DIRF e a GFIP da Impugnante seriam também base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cita entendimento do CARF.*

DIREITO

Ganhos eventuais: ausência de habitualidade a ensejar a incidência de contribuições previdenciárias

7) *No que tange ao mérito, verifica-se do Termo de Verificação Fiscal verdadeira carência de fundamentação no tocante à demonstração da ocorrência de hipótese de incidência de contribuição previdenciária. A Autoridade Fiscal limitou-se a constatar a existência de uma discrepância entre os valores declarados pela Impugnante em GFIP e os declarados pela Impugnante em DIRF. Quando indagada a prestar*

esclarecimentos sobre tal diferença, a Impugnante relatou que valores pagos a seus empregados a título de prêmios e de PLR, em sua interpretação da norma legal tributária, não eram objeto de incidência de contribuição previdenciária, razão pela qual foram declaradas tão somente para fins de arrecadação e fiscalização do Imposto de Renda Retido na Fonte. Em resposta, a Autoridade Fiscal nada afirma quanto a tais valores pagos a título de prêmios e PLR. Sem maiores justificativas, conclui que tais valores deveriam ser objeto de incidência de contribuição previdenciária, lavrando os autos de infração ora impugnados.

8) Ocorre que uma análise detida dos valores pagos revela que a interpretação da norma legal tributária conferida pela Impugnante, quanto à não incidência de contribuições previdenciárias, deve prevalecer. Isso porque a correta identificação dos fatos leva à inexorável conclusão de que os valores pagos pela Impugnante a seus empregados a título de PLR não possuem a habitualidade necessária a caracterizar a verba como parcela integrante do salário-de-contribuição. Resgata-se, nesse sentido, que a Lei nº 8.212/91 expressamente excetua da composição do salário-de-contribuição as verbas "recebidas a título de ganhos eventuais". Portanto, sendo o ganho eventual, não há que se falar em incidência de contribuição previdenciária na medida em que a própria norma legal assim prevê. No caso dos autos, a Fiscalização leva a crer que os prêmios pagos pela Impugnante seriam base de cálculo de contribuição previdenciária. E faz tal alegação tratando genericamente de todos os prêmios pagos como se uma só política fosse e aplicável irrestritamente a todos os setores e todos os empregados da Impugnante. Igualmente, ao compor a planilha anexa aos autos de infração (Anexo I), a Autoridade Fiscal leva a crer que a Impugnante pagaria reiterada e costumeiramente a todos os seus empregados diversos prêmios.

9) Inicialmente, é importante ressaltar que a Impugnante possui diversas lojas por todo o país e diferentes segmentos de atuação. Conforme se verifica de organograma apresentado pela Impugnante no curso da fiscalização, a Impugnante explora atividades de (i) varejo; (ii) vendas e operações de cartão; (iii) atividades não-financeiras ligadas a empréstimos e (iv) atacadista, conforme organograma que apresenta. Nesse contexto de diferentes segmentos, cada qual com suas metas e resultados traçados, mostra-se pouco coerente que uma política de premiação voltada ao segmento de "cartão" tenha qualquer relação com as metas e resultados pertinentes ao segmento de "varejo". Em outras palavras, a premiação "Captação de Cartão", por exemplo, pouco ou nada terá relação com as metas do setor atacadista, mas sim com as metas estabelecidas com o próprio segmento de "cartão". Observa-se, assim, que se a Fiscalização tivesse apurado quais prêmios eram concedidos em cada segmento, teria constatado a eventualidade no pagamento de cada prêmio.

10) Não suficiente a segregação da estrutura da Impugnante em diferentes segmentos/ramos de atividade, verifica-se dos

documentos societários e da própria GFIP que a Impugnante possui inúmeras lojas espalhadas pelo Brasil, cada qual uma filial de seu CNPJ raiz. Assim, as políticas de premiação são aplicadas em diferentes lojas pelo país, cada qual com um grupo próprio de empregados, que receberão eventualmente o pagamento de um prêmio de acordo com as metas e com os programas de premiações implementados na loja em que trabalham. Observa-se, assim, que se a Fiscalização tivesse apurado quais prêmios eram concedidos em cada loja, teria constatado a eventualidade no pagamento de cada prêmio.

11) Em terceiro lugar, verifica-se que as premiações eram atreladas, em sua maioria, a campanhas comerciais ou publicitárias implementadas em cada segmento e em cada loja do país em determinados períodos do ano. Ou seja, nem toda política de premiação foi implementada ao longo de todo o ano de 2011, como leva a crer a planilha elaborada pela Fiscalização. Pelo contrário. A maior parte das campanhas de incentivo eram sazonais, de tal forma que não há periodicidade específica quanto à concessão dos prêmios. No curso da fiscalização a Impugnante trouxe ao conhecimento da Autoridade Fiscal essa informação da sazonalidade dos prêmios, mediante apresentação de planilha que oportunamente se acosta (ARQ_NAO_PAG). Observa-se, assim, que se a Fiscalização tivesse apurado qual a periodicidade de cada prêmio concedido em cada loja, teria constatado a eventualidade no pagamento de cada prêmio.

12) Em quarto lugar, consoante se extrai da exposição das "campanhas de incentivo" apresentada pela Impugnante à Fiscalização, havia premiações concedidas a empregados atreladas a metas individuais e outras premiações atreladas a metas coletivas.

Assim, a existência de uma rubrica de premiação, por si só, não se mostra suficiente a afastar sua eventualidade, na medida em que sua concessão podia estar atrelada a critérios que não se replicavam entre todos os empregados, pois estavam vinculadas a determinadas metas individuais.

13) Em quinto lugar, não havia regularidade ou periodicidade na concessão das premiações ao longo do ano de 2011. Conforme se pode observar da planilha elaborada pela Fiscalização e anexa aos autos de infração (Anexo I), em cada rubrica de premiação é possível constatar a eventualidade de seu recebimento por cada empregado. É o caso da gerente de lojas Simone D. Aparecida Gonçalves da Costa que, no tocante à Premiação Vendas Marisa, recebeu apenas tal prêmio nas competências de fevereiro, abril e setembro de 2011. O mesmo pode ser verificado da empregada Lissangela Araújo Rosa, que recebeu prêmio denominado "Conv Marisa-Itau" apenas em julho, setembro e outubro de 2011.

14) Tal característica de eventualidade toma maior relevo quando se examina a planilha elaborada pela Fiscalização e

anexa aos autos de infração (Anexo I) quanto à "premiação por metas". Verifica-se que quase a totalidade dos empregados que receberam referida premiação a receberam apenas em março ou abril do ano de 2011. Destaca-se que entre tais empregados estão os diretores empregados da Impugnante, que eventualmente receberam premiação em março ou abril se atingidas as metas a que estavam sujeitos. Ora, como se sustentar que tal ganho não é eventual quando não se verifica nenhuma periodicidade ou certeza quanto à concessão de tais prêmios? Indiscutível seu caráter eventual. O simples fato de determinado prêmio ter sido concedido, por si só, não se revela suficiente para caracterizar a necessária habitualidade. A própria norma legal estabelece que ganhos eventuais não integram o salário-de-contribuição, como já exposto acima. Cita julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

15) Notadamente quanto aos diretores empregados da Impugnante, verifica-se que não há habitualidade ou periodicidade anual quanto a referido pagamento, de modo que o caso concreto se amolda exatamente nos preceitos acima dispostos, o que poderia/deveria ter sido verificado pela Autoridade Fiscal mediante simples análise da documentação contábil da Impugnante. Caso esta Turma Julgadora entenda necessário, que se determine a conversão em diligência para confirmação do fato. Logo, não há regularidade ou periodicidade na concessão de tais prêmios, ao menos tal qual disposto pela Autoridade Fiscal, fator que afasta qualquer certeza ou expectativa do empregado em receber a verba. Portanto, ao invés de tratar genericamente todos os prêmios identificados na contabilidade da Impugnante, deveria ter a Fiscalização observado a eventualidade com que era concedido cada prêmio em razão dos aspectos fáticos acima expostos.

16) A análise pormenorizada e individualizada de cada política de premiação deixa clara a incontroversa natureza de ganho eventual de cada prêmio pago a cada um dos empregados da Impugnante. Por esse motivo, nos termos do artigo 28, § 9º, alínea "e", 7, da Lei nº 8.212/91, tais ganhos eventuais não compõem o salário-de-contribuição, não havendo que se falar em exigência de contribuições previdenciárias sobre tais parcelas pagas pela Impugnante a seus empregados.

Acordos Coletivos de Trabalho de Participação nos Lucros e Resultados não enfrentados pela acusação fiscal.

17) Outro vício material que acomete o lançamento ora combatido refere-se à ausência de cotejamento entre os acordos coletivos de trabalho que tratam de PLR com os requisitos da Lei nº 10.101/00 de modo a explicitar o suposto desatendimento dos requisitos legais. Aduz a Fiscalização, em um breve parágrafo, que os instrumentos estariam em desacordo com a Lei nº 10.101/00 porque genericamente não possuíam supostos requisitos previstos na norma legal. Ocorre que não há qualquer cotejo entre os instrumentos e as normas.

A Fiscalização limita-se a dizer que todos os instrumentos, genericamente, não possuiriam critérios objetivos ou aferição de metas para a distribuição das parcelas do lucro. Todavia, a Lei nº 10.101/00 não exige que a participação nos lucros esteja atrelada a qualquer atingimento de metas. Exige apenas que os direitos substantivos (quanto cada empregado poderá obter de participação) e as regras adjetivas (como cada empregado poderá obter a participação) devem ser claros e objetivos. No caso dos autos os acordos coletivos prevêm quanto cada empregado receberá a título de participação nos lucros. Cita a cláusula primeira.

18) E nem se diga que a nomenclatura "bonificação" constante dessa cláusula revelaria suposta desfiguração da natureza de PLR da verba distribuída. Tanto que nas cláusulas seguintes o mesmo instrumento denomina a PLR de "abono". Cita a cláusula quarta.

Resgata-se, ainda, que a Lei nº 10.101/00 prevê a negociação de participação nos lucros ou resultados. Quer dizer, a própria norma legal incentiva claramente a distribuição de lucros a empregados, apenas ressaltando que essa distribuição deve ser clara e objetivamente definida no instrumento. Ora, que maior clareza e objetividade pode existir senão a distribuição de um valor fixo a título de participação nos lucros a todos os empregados, independentemente do salário ou cargo que ocupe? É certo que a norma legal admite a elaboração de negociações de participações nos lucros ou resultados mais complexas, atreladas ao desempenho de metas individuais ou coletivas, vinculadas a índices, metas, resultados financeiros, desempenhos individuais, etc. Todavia, não se pode confundir tal autorização para maior complexidade com a negativa em se estabelecer participações nos lucros mais singelas, baseadas unicamente na distribuição de uma parcela do lucro a cada empregado. Portanto, ao reputar genericamente como inválidos os acordos coletivos de trabalho apresentados pela Impugnante, sem demonstrar em que medida os requisitos legais não estariam concretamente presentes, a exigência de contribuições previdenciárias sobre o pagamento de PLR se mostra indevida.

Ausência de sonegação: informações prestadas em DIRPF e em FOPAG-MANAD

19) Ao longo de todo o TVF, a Autoridade Fiscal ressalta que detectou discrepâncias entre os valores declarados pela Impugnante em uma obrigação tributária acessória (GFIP) e os valores declarados pela Impugnante em outra obrigação tributária acessória (DIRF). Transcreve o item 3 do Termo de Verificação Fiscal. Detectada a diferença entre as informações prestadas pela Impugnante entre as duas obrigações tributárias acessórias, passou a Autoridade Fiscal a exigir maiores esclarecimentos quanto à natureza das verbas e ao motivo pelo qual a Impugnante procedeu ao cumprimento de tais obrigações com essas diferenças. Em resposta, a Impugnante prontamente apresentou todos os documentos solicitados, inclusive

elaborando em mais de uma oportunidade planilhas solicitadas pela Autoridade Fiscal com informações detalhadas dos mais de 19 mil empregados da Impugnante.

Transcreve o item 4.2 do Termo de Verificação Fiscal. Quanto às indagações da natureza da verba, a Impugnante esclareceu que as diferenças consistiam em pagamento de prêmios e PLR a seus empregados.

20) Acerca dos motivos das discrepâncias, esclareceu a Impugnante que –no seu entender - os prêmios eram base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte (razão pela qual foram inseridos na obrigação tributária acessória pertinente a esse tributo - DIRF),

mas - no entender da Impugnante - não seriam base de cálculo das contribuições previdenciárias (razão pela qual não foram inseridos na obrigação tributária acessória pertinente a esse tributo - GFIP). Prossegue a Autoridade Fiscal, em seu TVF, narrando os fatos ocorridos no curso da fiscalização, para concluir - sem maiores justificativas, como apontado nos tópicos anteriores - pela incidência de contribuições previdenciárias sobre essas divergências constatadas. Para surpresa da Impugnante, nas considerações finais, menciona a Autoridade Fiscal que seria "formalizada representação fiscal para fins penais contra os responsáveis legais pelo contribuinte, por ter ocorrido, em tese, o crime de sonegação de contribuição previdenciária" (item 7.2 do TVF).

21) Para surpresa maior, verificou a Impugnante que no "Discriminativo do Débito" a Autoridade Fiscal apurou multa de ofício qualificada, no patamar de 150% do suposto débito tributário exigido. Ocorre que ao longo do TVF, em momento algum, a Autoridade Fiscal traz qualquer elemento a motivar sua conclusão de que, no caso em exame, teria ocorrido a conduta de sonegação apta a justificar o lançamento de multa de ofício qualificada. Pior: não fundamentou os motivos do lançamento do tributo, nem da multa qualificada. Ou seja, exige tributos e acusa sem fundamento jurídicos. De fato, a Impugnante só soube da aplicação de tal multa majorada quando constatou no Discriminativo do Débito o percentual lançado a título de multa.

22) Para além do argumento da insuficiência de motivação e fundamentação, o qual já seria suficiente para afastar a aplicação de tal sanção majorada, verifica-se no caso concreto que não houve qualquer sonegação de base potencialmente tributável por parte da Impugnante. Pelo contrário. A Impugnante levou ao regular conhecimento da Fazenda Nacional a existência do pagamento de verbas a seus empregados que entendia tributáveis pelo IRRF. Tanto que, com base na prestação dessa obrigação tributária acessória (DIRF), a Autoridade Fiscal detectou a divergência com outra obrigação tributária acessória (GFIP).

23) Quando indagada acerca das divergências percebidas no "cruzamento de informações" entre as duas obrigações

tributárias acessórias prestadas pela Impugnante, esta prontamente apresentou documentos e esclarecimentos quanto ao seu entendimento de que os prêmios eram base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte (razão pela qual foram inseridos na obrigação tributária acessória pertinente a esse tributo - DIRF), mas - no entender da Impugnante - não seriam base de cálculo das contribuições previdenciárias (razão pela qual não foram inseridos na obrigação tributária acessória pertinente a esse tributo - GFIP). Diante dessa prestação de esclarecimentos, concluiu a Autoridade Fiscal "que os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, em princípio, explicavam e justificavam as divergências constatadas" (item 4.3 do TVF). Ou seja, não suficiente a fiscalização ter sido deflagrada a partir de informações prestadas pela Impugnante em obrigação tributária acessória (DIRF), os esclarecimentos prestados pela Impugnante "explicavam e justificavam" a existência de tal divergência.

24) Resgata-se que o artigo 44 da Lei nº 9.430/96 estabelece que a multa de ofício de 75% será duplicada quando constatada a ocorrência dos casos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. No caso dos autos, resta evidente a inexistência de demonstração clara e precisa da ocorrência das situações acima previstas (sonegação, fraude ou conluio). A Autoridade Fiscal não tece uma linha sequer para subsumir os fatos praticados pela Impugnante às hipóteses legais acima reproduzidas. E não poderia ser diferente! Não há por parte da Impugnante qualquer "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária" "da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais" Repita-se: a fiscalização decorreu justamente da conduta da Impugnante em levar ao conhecimento da autoridade fazendária a ocorrência do fato gerador do IRRF. E quando da resposta da Impugnante à indagação do porquê esse mesmo fato concreto - conceder os prêmios - não foi inserido na GFIP, expressamente consignou a Autoridade Fiscal que "os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, em princípio, explicavam e justificavam as divergências constatadas"(item 4.3 do TVF)!

25) Tanto que a própria Autoridade Fiscal reconhece que também detectou a concessão de determinadas verbas pela Impugnante a seus prestadores de serviços (contribuintes individuais) que foram informadas em GFIP, mas não foram informadas em DIRF. Isso porque, para essas verbas, a Impugnante entendeu que eram sujeitas à incidência de contribuições previdenciárias (por isso sua inserção na GFIP), mas não eram sujeitas à retenção do IRRF (por isso sua ausência da DIRF).

26) Não se discute que a Autoridade Fiscal tenha a prerrogativa de, uma vez constatada divergência entre informações levadas ao conhecimento pelo contribuinte quanto à ocorrência do fato gerador de diferentes tributos, concluir que a interpretação da norma legal tributária aplicada pelo contribuinte não se mostraria a mais adequada. Não se discute, igualmente, que essa divergência na interpretação da norma legal tributária entre Fisco e contribuinte possa resultar na cobrança de tributos. Não se discute, ainda, que a conduta da Impugnante, embora seja "explicação" e "justificativa" suficientes para a existência de divergências entre as obrigações tributárias acessórias regularmente prestadas, como reconhecido pela Autoridade Fiscal (item 4.3 do TVF), pudesse em última medida ensejar a aplicação de alguma multa isolada por incorreção na prestação da obrigação tributária acessória (artigo 32-A da Lei nº 8.212/91).

27) O que não se mostra admissível é, ao mesmo tempo em que a Autoridade Fiscal reconhece que a informação foi prestada pela Impugnante, ao mesmo tempo em que reconhece que "os esclarecimentos apresentados pelo contribuinte, em princípio, explicavam e justificavam as divergências constatadas", concluir pela ocorrência de sonegação, fraude ou conluio!

28) Além de inexistir qualquer linha de fundamentação no TVF nesse sentido, as afirmações trazidas pela Autoridade Fiscal no TVF claramente conduzem para a inexorável conclusão de que não se está diante de qualquer "ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária" "da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais" por parte da Impugnante!

29) Nesse sentido, resgata-se que o dolo é elemento imprescindível para que se caracterize a sonegação. Portanto deve ser minuciosa e cabalmente comprovada sua ocorrência pela Autoridade Fiscal, o que não se verifica no caso em questão. Cita doutrina.

Com efeito, age com dolo todo aquele que tem o ânimo de prejudicar ou fraudar alguém; todo aquele que intencionalmente adota uma conduta com o objetivo de sonegar. Nesse sentido, o que distingue os institutos viciantes dos negócios jurídicos é que: (i) no erro a circunstância que acarreta o vício é espontânea, (ii) no dolo o vício é provocado, é praticado intencionalmente pela parte, o que notadamente não ocorreu no caso em tela pela Impugnante.

30) Assim, a caracterização do intuito de sonegação (ou fraude ou conluio)

depende sempre de provas diretas e cabais, e não presuntivas, de que as operações realizadas tiveram o intuito doloso de retardar ou impedir o surgimento da obrigação tributária. Em outras palavras, só poderá ser definida como dolosa a conduta cujo ânimo de prejudicar o fisco ou sonegar foi provado de forma cabal. Cita doutrina e julgados do CARF. Portanto, não há que se falar em sonegação no caso dos autos. Por conseguinte, não subsiste a aplicação da multa qualificada, bem como a verificação da decadência deve ser pautada nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Ilegalidade da incidência de juros sobre a multa

31) Além de todo o exposto, suficiente para o cancelamento dos autos de infração ora combatidos, é certo, também, que os juros calculados com base na taxa Selic não poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal.

Cita julgado do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF. Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, a Impugnante aguarda que essa C. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sobre as multas de ofício lançadas nos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Em cognição do feito, em sessão realizada em 10/01/2017 acolheu-se Voto deste Relator, convertendo o julgamento em diligência, conforme Resolução no. 14-3.933, fls.

27.930/27.932, formulando questionamentos à autoridade lançadora. A fiscalização prestou esclarecimentos às fls. 27.972/27.974. Intimado sobre a Resolução e manifestação fiscal, sobreveio complemento de defesa, pelo contribuinte, às fls. 28.034/28.040, aduzindo, em apertada síntese:

1) No tocante ao "PONTO I" solicitado pelo Julgador Relator, o Sr.

Auditor Fiscal procedeu à juntada de três Acordos Coletivos: (i) um Acordo Coletivo firmado entre filial da Recorrente com o Sindicato dos Empregados do Comércio de Taboão da Serra e (ii) dois Acordos Coletivos firmados entre a Marisa Lojas Varejistas S/A e o Sindicato dos Empregados do Comércio de Osasco e Região - os quais já haviam sido objeto de exame pela Fiscalização à época da lavratura dos autos de infração em epígrafe.

2) No Termo de Verificação Fiscal ("TVF") que acompanhou referidos autos de infração, a Fiscalização aduz, em um breve parágrafo, que os instrumentos de pagamento de participação

nos lucros ou resultados ("PLR") estariam supostamente em desacordo com a Lei nº 10.101/00, por dois motivos: ausência de critérios objetivos ou aferição de metas para a distribuição das parcelas de lucro; ausência de registro de arquivamento dos acordos nas entidades sindicais.

3) Ocorre que, no Termo de Encerramento de Diligência, o Sr. Auditor Fiscal alegou de forma notadamente inovadora que os referidos acordos teriam "sido elaborados e firmados em 2011 para pagamento nesse exercício de valores relativos aos anos de 2009 e 2010, procedimento este que contraria frontalmente o princípio norteador da elaboração de um acordo de PLR, qual seja o do estabelecimento prévio de regras e critérios, com vista ao Incentivo à produtividade futura". Concluindo, assim, que "os pagamentos efetuados com base nos acordos apresentados, denotavam o pagamento de prêmio e não de PLR" (Fl. 01 do Termo de Encerramento de Diligência).

4) Deveras, como já se pode observar, o disposto pelo Sr. Auditor Fiscal no Termo de Encerramento de Diligência é distinto da fundamentação apresentada no Termo de Verificação Fiscal. Assim, na tentativa de complementar o trabalho fiscal anteriormente realizado, em razão de sua deficiência, verifica-se que o Sr. Auditor Fiscal inovou os fundamentos contidos no TVF, o que não pode ser admitido por esse Turma Julgadora. Até porque, a precariedade da auditoria fiscal, em razão da inexistência de fatos e documentos que embasaram o lançamento, foi justamente um dos pontos trazidos pela Requerente em sua Impugnação, o que corrobora a iliquidez e incerteza dos lançamentos, e a conseqüente nulidade da autuação fiscal exigida.

5) Com efeito, o Decreto nº 70.235/72 é claro ao afirmar que quando, em diligências realizadas no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões que resultem em inovação ou alteração da fundamentação da exigência, deverá ser lavrado novo auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, a teor do que dispõe o § 3º do artigo 18. Tal previsão visa garantir o direito de defesa dos contribuintes, na medida em que, caso ocorra a lavratura de novo auto de infração ou emissão de notificação de lançamento complementar, impõe-se a devolução, ao sujeito passivo, do prazo para impugnação no que concerne a matéria modificada. Invés de proceder à lavratura de novo auto de infração ou à emissão de notificação de lançamento complementar, o Sr. Auditor Fiscal houve por bem inovar no referido termo, apresentando alegações que não foram sequer trazidas pela Fiscalização no momento da lavratura dos autos de infração, o que não é admitido pelo ordenamento jurídico vigente.

6) *Evidente, portanto, que este ato do Sr. Auditor Fiscal não pode repercutir qualquer efeito neste caso, uma vez que ao inovar no Termo de Encerramento de Diligência, apresentando "fundamento" distinto daquele contido no Termo de Verificação Fiscal, lavrou-se termo com cerceamento do direito de defesa da Requerente, devendo ser reconhecida sua nulidade, nos termos do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.*

7) *Mesmo porque, a despeito de as assinaturas dos Acordos Coletivos terem ocorrido no ano acima indicado, tal fato é incapaz de invalidar instrumentos que legitimamente expressam o conteúdo das negociações, sendo a assinatura efetiva apenas um ato formal, que reflete o acordo final a que as partes chegaram após todo o trâmite previsto pela legislação. Até porque a Lei nº 10.101/00 não estabelece uma data limite para a formalização do acordo, ao contrário do que sugere a inovação perpetrada pela Autoridade fiscal. Nesse sentido, antes mesmo da assinatura dos acordos de PLR, a Requerente já havia dado conhecimento aos seus empregados (internamente) de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR, não existindo, portanto, margem para a alegação de ausência de prévias negociações.*

8) *No que concerne aos prêmios pagos pela Requerente, referentes às campanhas de incentivo, como "PONTO 2", ao longo do Termo de Encerramento de Diligência, o Sr. Auditor Fiscal limitou-se a replicar o quanto já alegado no TVF no tocante às campanhas de incentivo, reiterando o fato de que os valores de prêmios pagos não haviam sido informados em GFIP tampouco haviam sido recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias. Ao final, conclui-se que "com base na análise técnica efetuada, recomendamos à autoridade julgadora a manutenção na íntegra do crédito tributário constituído objeto do Processo Administrativo nº 19515.720423/2016-43". Contudo, referido posicionamento não merece prosperar, conforme já demonstrado pela Requerente em sede de Impugnação, a qual, por si só, é suficiente para o cancelamento integral dos autos de infração em epígrafe.*

9) *Não obstante, outro ponto merece a atenção dos julgadores. Ainda que se admita como correta a pretensão do Sr. Agente Fiscal no sentido de que os pagamentos efetuados em razão das campanhas de incentivo e a título de PLR se tratam de verdadeiros prêmios pagos aos empregados, o que se alega a título de argumento, é fato que os prêmios concedidos pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro, não integram (e jamais integraram) a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Tanto isso é verdade que com o advento da Lei nº 13.467/2017, publicada em 13 de julho de 2017, foi positivado tal entendimento, reconhecendo-se que os prêmios não integram a remuneração do empregado, não se*

incorporam ao contrato de trabalho e não constituem base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

10) Por meio do artigo 1º da Lei nº 13.467/17, alterou-se dispositivos da Consolidação das Leis do Trabalho ("CLT"), entre eles os §§ 1º, 2º e 4º do artigo 457, que transcreve. Pelo o que se vê, por meio dos referidos dispositivos legais, restou-se esclarecido e devidamente positivado aquilo que já era evidente: os prêmios pagos pelo empregador aos seus empregados não integram o salário-contribuição para fins de incidência das contribuições previdenciárias. Logo, haja vista que referidas alterações introduzidas pela Lei nº 13.467/2017 vieram reconhecer situação jurídica já existente, bem como esclarecer dúvidas oriundas da legislação atualmente em vigor, tratam-se de verdadeiras normas interpretativas. Por essa razão, é evidente a possibilidade de aplicação do disposto no inciso I do artigo 106 do CTN ao presente caso. Cita doutrina.

11) Dessa maneira, ainda que prevalecesse o entendimento fiscal no tocante aos pagamentos a título de PLR e referentes às campanhas de incentivo, restou-se comprovado que os prêmios jamais integraram a remuneração dos empregados, conforme amplamente reconhecido pelas alterações advindas com a Lei nº 13.467/2017. Sendo assim, por mais esse motivo, não merece prosperar o entendimento exposto pelo Sr. Agente Fiscal.

Diante do exposto, ratificando o teor da Impugnação apresentada anteriormente pela Requerente, requer-se o seu provimento, com o consequente cancelamento dos autos de infração que deram origem ao presente processo.

Em seu Recurso, preliminarmente, argui a Recorrente nulidade dos Autos de Infração, por haver inexistência de descrição clara do fato gerador.

Nesse passo, salienta que não haveria, no presente caso descrição da subsunção dos fatos à hipótese de incidência dos tributos ora perseguidos pela Fiscalização. Isso porque, a seu ver, furtou-se a Fiscalização de identificar os elementos que a caracterizariam, conforme determinado pelo art. 142 do Código Tributário Nacional, restando como faltante, portanto, um dos elementos essenciais do lançamento.

Colaciona doutrina em defesa de sua tese.

E indigita, às fls. 28.274, que:

"(...) no Termo de Verificação Fiscal não se verifica qualquer descrição da ocorrência do fato gerador das contribuições ora exigidas. A mera identificação de uma discrepância entre os valores informados pela Recorrente em diferentes obrigações acessórias (que se voltam à arrecadação e fiscalização de diferentes tributos) não é motivação suficiente para ensejar a constituição do crédito tributário.

Ao se limitar a narrar a cronologia das solicitações de documentos e informações a Autoridade Fiscal não cumpre com seu ônus de 'verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação

correspondente' e de 'determinar a matéria tributável', nos termos do artigo 142 do CTN." (g.o.)

Assim, não traria a Fiscalização qualquer elemento a subsidiar a sua conclusão de que os valores detectados em discrepância entre a DIRF e a GFIP da Recorrente seriam também base de cálculo das contribuições previdenciárias e destinadas a terceiros e, portanto, acredita que a mera existência de diferença entre as informações não seria suficiente para ensejar a lavratura dos autos de infração.

Junta jurisprudência advinda deste e. Conselho e, ao final, requer o reconhecimento da nulidade dos autos de infração por vício material, em razão do não cumprimento dos requisitos contidos no art. 142 do CTN.

Em seguida, e ainda preliminarmente, propugna pela nulidade do auto de infração das contribuições devidas a terceiros por não observância ao limite de 20 salários mínimos das bases de cálculos. Dessa forma, teria a Fiscalização escapado no que determinado pelo parágrafo único do artigo 4º da Lei nº 6.950/81, que impõe o limite máximo do salário-de-contribuição para terceiros.

Afiança que, muito embora o *caput* do artigo tenha sido alterado pelo Decreto-lei nº 2.318/86, revogando a limitação de contribuição quanto as cotas patronais, manteve a limitação para o cálculo das contribuições devidos a terceiros e, portanto, interpretação diferente do que explanado pelo legislador, seria violação ao princípio da legalidade tributária, uma vez que aumentaria o valor da contribuição.

Apresenta jurisprudência do c. Superior Tribunal de Justiça e do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, onde encontra esteio para a limitação de 20 vezes o maior salário mínimo vigente no País para o salário de contribuição a terceiros.

Propugna que, por justamente ter ultrapassado o limite da Lei nº 6.950/81, o auto de infração estaria eivado de nulidade, tendo em vista o cálculo do montante do tributo efetuado e, conseqüentemente, requer o cancelamento da autuação lavrada para a constituição das contribuições destinadas a terceiros, haja vista que não teria sido observado o limite legal.

Posteriormente, salienta haver nulidade no Acórdão da d. DRJ por inovação dos fundamentos contidos no Termo de Verificação Fiscal, eis que o TVF, em seu ponto 4.7 teria identificado os prêmios recebidos como "parcela salarial" e, de forma diversa, teria a r. decisão mantido o lançamento por considerar os pagamentos como "comissão por vendas e serviços financeiros"

Pontua que, conforme apresentado em sua Impugnação, ainda que os pagamentos efetuados sejam considerados como "prêmios" aos empregados, recairiam sobre eles o comando dos §§ 2º e 4º do artigo 457 da Consolidação das Leis do Trabalho, com redação dada pela Lei nº 13.467/17, eis que tais prêmios não integrariam a remuneração do empregado e, de tal forma, não constituiriam base de incidência de qualquer encargo trabalhista e previdenciário.

No entanto, a douta Delegacia de Julgamento teria compreendido os pagamentos como "comissões" e colocado-a ao alcance do §1º do artigo 457 da CLT, utilizando fundamentação distinta da que apresentada pelo Sr. Agente Fiscal, no que implicaria alteração da natureza dos pagamentos pela DRJ e modificação da fundamentação dos AI's

combatidos e, dessa forma, ao se deparar com eventual deficiência do trabalho fiscal, teria optado por alterar-lhe os fundamentos para manter o lançamento.

Agindo de tal maneira, pontua a Recorrente, teria o julgador buscado competência que não lhe incumbiria. Nesse passo, junta jurisprudência do STJ e deste Tribunal Administrativo no sentido de ver anulada a decisão, por ter se tratado de ato praticado com preterição do direito de defesa da apelante, uma vez que teria sido alterada a fundamentação do próprio crédito.

Requer a anulação do da decisão por indevida inovação dos fundamentos.

Na mesma toada, monta tópico acerca da impossibilidade de aperfeiçoamento do auto de infração durante a diligência, conforme efetuado.

Isso porque, a fundamentação utilizada no Termo de Encerramento de Diligência Fiscal seria distinto da que utilizada no Termo de Verificação fiscal, uma vez que neste os instrumentos de pagamento de PLR estariam supostamente em desacordo com a Lei nº 10.101/00 por ausência de critérios objetivos ou aferição de metas para a distribuição das parcelas de lucro, e por ausência de registro de arquivamento dos acordos nas entidades sindicais. Já naquele, a fundamentação seria no sentido da ausência de registro nos respectivos sindicatos e o fato de terem sido elaborados e firmados em 2011 para pagamentos de valores relativos aos anos de 2009 e 2010.

Dessa forma, argumenta a recorrente que referido argumento, referente a suposta necessidade de "estabelecimento de regras e critérios", não constaria no TVF e dos AI's, inovando, portanto, em suas razões.

Acentua, às fls. 28.289:

"Com efeito, o Decreto nº 70.235/72 é claro ao afirmar que quando, em diligências realizadas no curso do processo, forem verificadas insurreições, omissões ou inexatidões que resultem em inovação ou alteração da fundamentação da exigência, deverá ser lavrado novo auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, a teor do que dispõe o §3º do artigo 18 (...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

(...)

§ 3º Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada."

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Jamed Abdul Nasser Feitoza - Relator

1. ADMISSIBILIDADE.

1.1. DO RECURSO DE OFÍCIO.

O Acórdão recorrido está sujeito ao reexame necessário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, eis que os valores do principal e encargos de multa exonerados são superiores a R\$ 2.500.000,00, nos termos da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

A decisão posta em reexame necessário exonerou principal e encargos de multa tendo por fundamento a extinção do direito de lançar as obrigações verificadas no período compreendido entre 01 e 05/2005, tem-se que o contribuinte foi intimado pela via postal quanto aos Autos de Infração em 29/06/2016 [Fl. 27.796], e verificada a existência de recolhimentos ainda que parciais das contribuições em lide a decadência é definida nos termos do Art. 150 §4º do CTN, razão pela qual foi aplicada a Súmula Vinculante nº 8 do STF.

Conforme disposto no art. 27, inciso VI da Lei nº 10.522/02, tais decisões não estão sujeitas ao reexame necessário, razão pela qual, o Recurso de Ofício, nesta parte não merece conhecimento.

Entretanto, no tocante a multa de ofício aplicada em relação obrigações ocorridas nas competências 06 a 12/2011, reduzidas ao patamar ordinário de 75%, o Recurso de Ofício deve ser conhecido.

Do exposto votamos por conhecer o Recurso de Ofício apenas parcialmente.

1.2. DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

Tendo tomado ciência da decisão por meio eletrônico em 23/01/2018¹ [Fl. 28.199], a Recorrente interpôs seu Recurso Voluntário em 19/02/2018 [Fl. 28.201], sendo tempestivo. Entretanto, outras questões merecem uma análise de admissibilidade mais acurada.

No item II.2 da peça recursal [Fls. 28.277/28.281], alega vício no lançamento relativo as contribuições destinadas a terceiros, tendo em vista a inobservância do limite de 20 salários mínimos para aferição da base de cálculo de tais créditos à vista do que dispõe o Parágrafo Único do Art. 4º da Lei nº 6.950/81, entendendo que a revogação promovida pelo Art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86, não abrangeu as contribuições destinadas à terceiros.

Tal temática é introduzida na lide apenas em sede recursal e sob o acalento de tratar-se de matéria de ordem pública passível de conhecimento em qualquer fase processual.

¹ Data em que considera feita a intimação nos termos do art. 23, § 2º, inciso III, alínea 'b' do Decreto nº 70.235/72.

A cognição do julgador é exercida sobre questões prévias e de fundo. Quanto as questões prévias cabe ao julgador analisar a regularidade de atos e procedimentos de cunho processual e delimitador da lide para fins de saneamento ou rejeição do feito, tem-se aí o chamado juízo de admissibilidade. A outra face da cognição implica no exame de questões preliminares e meritórias relacionadas a lide.

Com tais premissas podemos afirmar que o juízo de admissibilidade consiste em proceder um prévio e perfunctório juízo de cognição sobre questões passíveis de comprometer o alcance do exame meritório e tal proceder deve ser adotado a cada ato processual, durante todo seu iter.

A indicação das questões de fato ou direito, sobre as quais está alicerçada a pretensão do Contribuinte deve ser manifestada na peça impugnatória, sendo este um dos requisitos de admissibilidade da lide².

As matérias de ordem pública, estariam excepcionadas desta limitação, pois seriam passíveis de cognição a qualquer tempo, conforme entendimento assentado na jurisprudência e doutrina majoritárias.

Entretanto, fora daquilo que restou pacificado na doutrina e jurisprudência, identificar que de terminada matéria tem natureza de ordem pública é tarefa sujeita as maiores controvérsias.

Ordem pública é conceito aberto, flexível e sujeito as mutações históricas, sendo extraídos de valores e princípios como interesse público, justiça e moralidade, motivados, especialmente, pelos direitos e garantias fundamentais e sua inobservância gera vícios capazes de tornar ilegítimo o ato jurídico.

No Processo Administrativo Tributário Federal matérias de ordem pública se apresentam com dificuldade ainda maior, pois, em tese, qualquer questão inerente ao lançamento e sua revisão poderiam ser classificadas como tal, eis que trata de revisão e controle de legalidade dos atos de lançamento e decisões proferidas.

No âmbito tributário, somente estariam aptas a tal classificação matérias objeto de consenso social e jurídico e que não demanda maiores debates, onde a verificação do fato com tais características, de pronto, desperta entendimento manifestados em um mesmo sentido.

² Art. 16. A impugnação mencionará:

I - a autoridade julgadora a quem é dirigida;

II - a qualificação do impugnante;

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possui;(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

V - se a matéria impugnada foi submetida à apreciação judicial, devendo ser juntada cópia da petição.(Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

§ 1º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.(Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Matérias de ordem pública, ainda que não previstas em lei, são marcadas por uma objetividade cognitiva, o que não vislumbramos no presente caso.

A própria questão da base de cálculo das contribuições destinadas a terceiros estar limitada à 20 salários mínimos, estaria sob controvérsia, já que o entendimento quanto ao fato da revogação promovida pelo Art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86 não abranger a integralidade das exações tratadas no Art. 4º da Lei nº 6.950/81 não é um consenso.

Portanto, a questão não se limita ao excesso de exação que, poderia até ser classificado como matéria de ordem pública, pois, de modo antecedente a tal conclusão, é preciso promover toda uma discussão quanto melhor hermenêutica aplicável a norma de revogação do Art. 4º da Lei nº 6.950/81, pelo Art. 3º do Decreto-Lei nº 2.318/86.

A alegada natureza de ordem pública que a Recorrente atribuí a tese de nulidade aventada, não se apresenta com clareza e segurança, não é fruto de consenso social ou jurídico capazes de afastar controvérsias sobre a própria matéria e permitir seu conhecimento de ofício, que dirá sobre o fato.

Assim, para este relator, tal preliminar não merece conhecimento, eis que representa inovação e não é possível atribuir-lhe, com segurança, natureza de ordem pública.

No mais, o recurso atende aos requisitos intrínsecos e extrínsecos de Admissibilidade, razão pela qual voto por conhecê-lo apenas parcialmente.

2. RECURSO VOLUNTÁRIO - QUESTÕES PRELIMINARES.

2.1. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO - INEXISTÊNCIA DE DESCRIÇÃO CLARA E PRECISA DA EXISTÊNCIA DO FATO GERADOR.

Alega a Recorrente que o Auto de Infração não foi capaz de descrever, de forma clara e precisa, as circunstâncias fáticas tomadas por geradoras do lançamento resistido, deixando de atender ao que dispõe o Art. 142 do Código Exacional Brasileiro.

Alega que, mesmo tendo fornecido todos os documentos e prestado esclarecimentos solicitados na fase inquisitória do procedimento, o i. Agente Fiscal optou por basear seu lançamento em diferenças verificadas por meio de confrontação entre dados de GFIP e DIRF, não sendo o registro fático possível tomar o registro fático de entrega de documentos como motivação do mesmo.

Em análise preliminar dos elementos referidos, verificamos não ser sustentável tal alegação. O Termo de Verificação Fiscal descreve, sumariamente é verdade, os elementos que motivaram o lançamento, tributabilidade dos prêmios e gratificações pagas com habitualidade e PLR paga em desacordo com a lei, além das respectivas penalidades que o i Agente fiscal entendeu aplicáveis.

É possível verificar que, na visão do i. Agente fiscal, os pagamentos efetuados sob o título de PLR não se conformaram aos ditames legais condicionantes da imunidade, ancorando tal conclusão em questões como inexistência de prova do registro dos planos nos respectivos sindicatos, ausência de metas claras, pagamentos realizados antes da formalização dos acordos de PLR, isso para citar alguns elementos.

O processo contém documentação farta e quando analisada à luz dos apontamentos contidos no TVF é possível identificar as razões do lançamento, de outro lado, a Recorrente foi capaz de apresentar impugnação e recurso voluntário bem fundamentados, não indicou de modo claro os prejuízos a ampla defesa e contraditório.

A conclusão registrada no TVF não deixa dúvidas quanto ao fato de o i. Agente fiscal não ter reconhecido a natureza de verba imune, nos termos da Lei 10.101/00, aos pagamentos realizados aos empregados e de pagamentos eventuais aos demais prêmios. Se tais razões são suficientes e adequadas a conclusão tomada, é algo que integra o mérito.

Revisamos com acurado senso crítico os elementos do TVF e da decisão Recorrida quanto a tais alegações, não conseguindo chegar a mesma conclusão da Recorrente. A decisão objurgada foi profunda e primorosa em sua fundamentação, resgatando diversos elementos do lançamento que evidenciam a ausência de nulidade, não merecendo reparos.

Isto posto, o apelo preliminar não merece acolhimento neste ponto.

2.2. NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ - "PRÊMIOS" - INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTOS CONTIDOS NO TVF.

No que concerne aos prêmios, entende a Recorrente que a Decisão objurgada teria inovado ao adotar fundamentos diversos do contido no TVF, eis que manteve o lançamento ao argumento de que os pagamentos realizados seriam "comissão por venda e serviços" [Fl. 28.148], enquanto o Agente fiscal realizou o lançamento entendendo que os pagamentos seriam "prêmios" [item 4.7 do TVF] com natureza salarial.

De fato, analisando os termos do TVF e do Acórdão é possível, sem maiores dificuldades, confirmar o alegado pela Recorrente.

Notem que nem mesmo quando, em razão da diligência, a autoridade fiscal buscou aprimorar o lançamento [Fls.], neste ponto em nada inovou, complementou ou esclareceu, por consequência, o entendimento de que estaríamos diante comissões por venda e serviços é inovação atribuída pela autoridade julgadora.

Embora alguns possam afirmar trata-se de mera semântica, do ponto de vista legal, tais verbas têm natureza jurídica distinta e tratamento tributário próprio. Concluir pela improcedência da Impugnação com base em classificação dos rendimentos diversa daquela atribuída no TVF implica em inovar nos fundamentos do lançamento.

Sobre prêmios ou gratificações, o STF possui entendimento firmado por meio da Súmula 207/STF de que "as gratificações habituais, inclusive a de natal, consideram-se tacitamente convencionadas, integrando o salário", de outro lado, em sendo tais prêmios ou gratificações pagos de modo eventual ficaria afastada a incidência da contribuição, entendimento extraído do disposto no art. 28, § 9º, "e", 7 da Lei nº 8.212/91.

Não há dúvidas quanto a classificação atribuída pelo i Agente fiscal aos pagamentos em questão, para o TVF estes eram prêmios ou gratificações que, sem maiores esclarecimentos, foram considerados como integrantes do salário de contribuição. Assim, mantendo-se fiel aos termos originais do lançamento, a lide deveria discutir se tais prêmios ou gratificações eram eventuais ou habituais, em sendo habituais, por exemplo, a incidência das contribuições restaria confirmada.

Já as "comissões por venda e serviços financeiros", indiscutivelmente, integram o salário de contribuição na condição de remuneração variável e, em sendo essa a natureza dos pagamentos a discussão poderia ser desenvolvida sobre questões como se de fato essa é a natureza dos pagamentos, se a totalidade dos pagamentos integraria o salário de contribuição entre outras.

O i. Agente fiscal, em momento algum questionou a natureza dos prêmios ou gratificações, apenas lhes atribuiu a condição de tributável, o que é perfeitamente possível.

De certo que além da inovação nos fundamentos do lançamento ser vedado pelo Decreto 70.235/71, eis que ajustar, aditar, aprimorar ou alterar o lançamento não é competência atribuída ao julgador, no presente caso, vislumbramos claro prejuízo ao exercício da ampla defesa e contraditório, uma vez que a impugnação foi oposta com argumentos voltados a discussão da tributabilidade ou não dos prêmios e gratificações.

Já o recurso teria de tratar da natureza dos pagamentos, para em seguida voltar atenção a tributabilidade ou não de tais verbas.

Não há como sustentar que a razão essencial estaria mantida, ser os pagamentos integrantes do salário de contribuição, eis que não é essa a exigência de legitimação do lançamento imposta pelo Art. 142 do CTN que impõe ao fisco o dever de identificação do fato gerador em seus detalhes, demonstrando seus elementos essenciais.

De outro lado é inegável que prêmios e gratificações com habitualidade e comissões de vendas são fatos econômicos totalmente diversos e que ensejam análises e debates jurídicos e fáticos muito diferentes.

Portanto, de modo preliminar, é possível verificar inovação na lide quanto a este ponto, não sendo necessário ingressar no mérito para tal conclusão. Para este relator a preliminar suscitada deve ser acolhida e a decisão, ante a inovação de seus termos, merece ser anulada neste ponto.

2.3. DA IMPOSSIBILIDADE DE APERFEIÇOAMENTO DO AUTO DE INFRAÇÃO POR MEIO DE DILIGENCIA FISCAL - "PLR" - NECESSIDADE DE RECONHECIMENTO DA NOVA FUNDAMENTAÇÃO E DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Alega a recorrente que os fundamentos do lançamento foram alterado também em relação aos pagamentos realizados à título de PLR, porém, diferente do que ocorrerá com os pagamentos efetuados sob o título de "prêmio" em que a inovação nas razões de lançamento decorre de decisão, neste caso, a alegada inovação advém de aprimoramento nos termos do lançamento, em momento posterior a notificação válida e por meio de intervenção do julgador.

Alega que o TVF não apresentou como uma das razões para desqualificar os pagamentos realizados sob a titulação de PLR a suposta ausência de critérios objetivos ou aferição de metas para distribuição das parcelas de lucro e que somente em resposta a diligencia fiscal tal argumento teria sido apresentado.

Tal afirmação não é condizente com realidade processual. Basta destacar um simples trecho do TFV para verificar que, em sua origem, o lançamento tomou por base a a questão da anterioridade dos acordos. Vejamos o que consta na Fl 27.732:

Cada um dos três acordos apresentados, se referia ao pagamento de bonificações efetuadas em 2011 para funcionários de determinados estabelecimentos do contribuinte, em valores fixos, pagos a todos os funcionários, indiscriminadamente, e sem qualquer vinculação com critérios objetivos, forma de apuração ou metas a serem atingidas. Tais valores eram referentes a valores de participação nos resultados relativos aos anos de 2009 e 2010. Nos mesmos constava que o PLR relativo a 2011 seria definido apenas em 2012. Também não constava em nenhum dos acordos o registro de arquivamento na(s) correspondente(s) entidade (s) sindical (is).

Em decorrência do acima exposto e por estarem em total desacordo com o que reza a Lei 10.101 de 19 de dezembro de 2000, os acordos foram desconsiderados e os valores pagos a título de PLR foram considerados como parcela salarial, incorporando a remuneração do empregado, com as incidências dos encargos legais pertinentes.

Os relatos e informações constantes do Termos de Verificação Fiscal integram suas razões e não vislumbramos qualquer bruma quanto ao fato da anterioridade, da ausência de metas clara e objetivas e ausência de registro dos acordos no sindicato integrarem as razões de lançamento desde a origem. Ao contrário do que alega a Recorrente, não conseguimos vislumbrar a existência de inovação advinda da correção nos termos do lançamento neste ponto.

Por todo exposto, votamos por afastar tal preliminar.

3. MÉRITO.

3.1. DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE PRÊMIO - AUSÊNCIA DE HABILIDADE E RETRIBUTIVIDADE A ENSEJAR A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DESTINADAS À TERCEIROS.

O ponto em foco esta vinculado a preliminar acolhida por este julgador, portanto, adentraremos em sua investigação em atenção ao princípio da eventualidade, eis que vencidos quanto ao encaminhamento dado à questão propedêutica caberá investigar o mérito de tal parcela da exação.

Sob sumaríssima alegação de habitualidade e conclusão desfocada quanto a natureza salarial, a i. Autoridade fiscal desqualificou os chamados "prêmios", os considerando como parcela de remuneração sujeita à incidência das contribuições lançadas.

O Acórdão recorrido, de modo diverso daquilo que consta no TFV, manteve tal parcela do lançamento por entender que trata-se de pagamento de comissões por vendas e serviços financeiro.

O fato de estarmos ingressando neste tópico indica que, para o colegiado, de modo preliminar, não foi possível vislumbrar uma inovação nas razões do lançamento, o que nos conduz para uma necessária investigação quanto as diferenças de tais fatos econômicos e seus efeitos tributários, para em seguida indicar nosso posicionamento quanto a legalidade da exação.

O Art. 457 da CLT trata as comissões, gratificações e prêmios como remuneração. Vejamos:

“Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

§1º - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador.

§2º - Não se incluem nos salários as ajudas de custo, assim como as diárias para viagem que não excedam de 50% (cinquenta por cento) do salário percebido pelo empregado.

§3º - Considera-se gorjeta não só a importância espontaneamente dada pelo cliente ao empregado, como também aquela que for cobrada pela empresa ao cliente, como adicional nas contas, a qualquer título, e destinada à distribuição aos empregados

§4º Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)”.³

E ainda, nos limites da hermenêutica juslaboral, é preciso registrar que a doutrina estabelece diferença entre remuneração e salário. No Direito do Trabalho salário representa o conjunto de prestações fornecidas diretamente pelo empregador ao empregado em decorrência do contrato de trabalho e de sua disponibilidade.

Já o termo Remuneração faz referência ao conjunto de retribuições recebidas habitualmente pelo empregado pela prestação de serviço, seja em dinheiro ou em utilidades, decorrentes do contrato de trabalho, sendo o salário uma espécie integrante do gênero remuneração.

As diferenças supracitadas se apresentam relevantes na medida em que o §1º do artigo 457 da CLT incluí as comissões na espécie remuneratória salário que, por conseguinte, além da habitualidade, tem por característica ser parte integrante do contrato de trabalho.

Os prêmios, por sua vez, conforme conceitua o §4º do mesmo dispositivo, são liberalidade concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregado ou a grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades laborais.³

Ora, se a i. autoridade fiscal entendeu estar diante de prêmio, não poderia, conforme já exposto anteriormente, o julgador *a quo* alterar as razões do julgado e mudar a natureza atribuída a tais pagamentos.

³ Memso antes da Reforma Trabalhista, a CLT já não incluía os prêmios como salário, os tratava como liberalidade. Vemos o paragrafo 22 do mesmo Artigo:

§ 22. Consideram-se prêmios as liberalidades concedidas pelo empregador, até duas vezes ao ano, em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro, a empregado, grupo de empregados ou terceiros vinculados à sua atividade econômica em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades. (Incluído pela Medida Provisória nº 808, de 2017) (Vigência encerrada)

Pelas informações contidas nos autos não é possível concluir que estamos diante de comissões, que tais verbas integram o esforço ordinário de um contrato de trabalho remunerado por meio de salário definido em parte fixa e parte variável, única hipótese capaz de dar azo a conclusão emanada pelo Acórdão recorrido.

Ainda que assim fosse, deveria a autoridade fiscal expor de forma clara tal entendimento, detalhando as características que entendeu presentes para tal classificação. Portanto, não estamos diante de comissões de venda e serviços financeiros, mas de prêmios, seja por falta de elementos que levem a tal conclusão ou pela fato do TVF inequivocamente ter classificado as verbas sob tal condição.

Isto posto, passaremos a analisar a tributabilidade dos prêmios pagos pela Recorrente aos seus empregados. Neste ponto, o elemento essencial para considerar os prêmios como tributáveis é a habitualidade, nos termos do item 7, da alínea a, §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

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

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

[...]

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

[...]

e) as importâncias:

[...]

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

O TVF foi extremamente omissivo neste particular, afirmou tratar-se de prêmios pagos com habitualidade sem, contudo apresentar maiores esclarecimentos.

O próprio TVF deixa claro que tais pagamentos se deram sob uma infinidade de rubricas. tais como prêmio vendas Marisa, Prêmio Setor Marisa, Captação de Cartão, Campanha Ativação Cartão, Campanha 8 vezes Cartão entre outras.

São atividades das mais variadas e, para este Relator, a autoridade fiscal falhou em demonstrar que cada uma dessas atividades foi paga de modo habitual, para o mesmo empregado.

Como bem asseverado pela Recorrente, o fato em julgamento deve ser analisada à luz da realidade operacional da empresa que, conforme organograma do grupo [Fl. 11960] compreende setores diversos, como varejo, atacado, cartões, empréstimos.

Os registros no Livro Razão [Fls. 27.631 a 27.665] fazem prova de que os pagamentos foram realizados como premiações inerentes aos diversos tipos de campanha e uma desqualificação da natureza dos pagamentos devidamente contabilizados somente seria possível por meio de uma investigação adequada de cada uma destas campanhas, demonstrando que cada um dos empregados receberam seus valores de modo habitual e sem qualquer condição além da mera venda.

Além da autoridade fiscal não ter demonstrado que todos os funcionários recebiam tais premiações com habitualidade de modo vinculado e complementar ao salário, a apresentação com os Critérios para a Campanha de Incentivo de Vendas demonstrar o contrário [Fls 27.674/27.683].

O pagamento estava condicionado ao resultado por metas de vendas e cada campanha possuía uma meta própria, portanto, caso tais metas não fossem alcançadas o pagamento não seria realizado, por conseguinte, não é possível atribuir natureza de complementação ou vinculação de tais pagamentos ao salário.

Percebam que cada uma das campanhas possui regras diferentes e todas estão condicionadas às metas. Vejamos um dos quadros da apresentação:

ESCALAS ANTERIORES			
Escala anterior			
Dinâmica de Vendas		(EMPRÉSTIMOS)	
0 a 94,99%	0%	0% a 84,99%	0%
95% a 99,99%	50%	85% a 94,99%	30%
100%	100%	95% a 97,99%	50%
Acima de 100%	igual à superação	98% a 99,99%	75%
		99,6% a 100%	100%
		Acima de 100%	= à superação (até 130%)
Vendas por Setor		(SEGUROS)	
0% a 97,49%	0%	0% a 64,99%	0,00
97,5% a 100%	100%	65% a 67,99%	valor fixo
Acima de 100%	igual à superação	68% a 69,99%	valor fixo
Deve atingir 100% também na Dinâmica de Vendas		70% a 74,99%	valor fixo
Menos de 100% = metade da premiação		75% a 100%	valor fixo
PSF			
0% a 84,99%	0%		
85% a 89,99%	30%		
90% a 94,99%	50%		
95% a 99,99%	75%		
100%	100%		
Acima de 100%	igual à superação		

Portanto, se existem condições, não podemos tomar tais prêmios como sendo comissão por vendas, tão pouco admitir, ante ao risco de não ser atingida a performance condicional, que tais pagamentos são habituais e complementam o salário. menos ainda que não são prêmios e sim salário, como afirmou a autoridade fiscal, sem contudo deixar claro em que parâmetros tal conclusão foi ancorada.

Processo nº 19515.720423/2016-43
Acórdão n.º 2402-006.820

S2-C4T2
Fl. 28.471

As planilhas com a relação de premiações pagas aos empregados e juntada aos autos como anexos não pagináveis⁴ indicam que, de fato, que para a grande maioria dos empregados tais pagamentos ocorreram em apenas dois meses do anos de 2011, março ou abril, conforme destaca a própria recorrente.

Premiação Metas	VALQUIRIA RODRIGUES MENDES	0,00	8.529,11
Premiação Metas	TATIANA DO CARMO GOMES	3.838,87	0,00
Premiação Metas	ALINE SUE LUNA BELTRAO PEREIRA	74.197,77	0,00
Premiação Metas	CHRIS ALESANDRA DE OLIVEIRA SILVA	6.062,82	0,00
Premiação Metas	AUZENI NARCISA DE SOUSA SANTANA	8.466,11	0,00
Premiação Metas	MARCOS PINTO COELHO	8.153,58	0,00
Premiação Metas	JULIENE DOS SANTOS SILVA	0,00	5.572,23
Premiação Metas	ROSANA ROSA DE OLIVEIRA	36.707,00	0,00
Premiação Metas	FERNANDA CARVALHO SANTANA	3.544,89	0,00
Premiação Metas	KELLI CRISTINA RALHO	0,00	44.126,00
Premiação Metas	MARCELO GOLDHAR	0,00	35.102,00
Premiação Metas	SAMIRA FLORENCIO DA SILVA	0,00	49.107,00
Premiação Metas	CEILIANA PEREIRA DE JESUS	6.211,39	0,00
Premiação Metas	GLEIDIVAN SOUSA LOPES	8.143,60	0,00
Premiação Metas	KARINA VASCONCELLOS	8.987,48	0,00

Campanha	Segurado	01/11	02/11	03/11	04/11	05/11	06/11	07/11	08/11	09/11	10/11	11/11	12/11	Total
Prem Verdas Mar	Adalécia Egídio dos Santos	41,86	-	44,30	-	38,73	88,60	89,02	80,27	-	-	-	-	385,58
Cap de Cartão	Adalécia Egídio dos Santos	4,50	6,00	4,50	15,00	7,50	6,00	16,50	7,50	3,00	-	-	-	6,00
Camp Ativ Cartão	Adalécia Egídio dos Santos	3,60	3,00	6,00	6,00	1,00	3,00	10,00	5,00	2,00	-	-	-	47,00
Prem Verdas Mar	Adriana Alves D. Virgens	160,00	342,30	323,68	-	-	-	-	-	-	-	-	-	160,00
Cap de Cartão	Adriana Alves D. Virgens	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Camp Ativ Cartão	Adriana Alves D. Virgens	60,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	60,00
Camp 8 x Cartão	Adriana Alves D. Virgens	146,83	-	60,00	60,00	-	-	36,00	36,00	90,00	-	-	-	178,82
Premiação Metas	Adriana Alves D. Virgens	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11.566,73
Camp de Seguros	Adriana Alves D. Virgens	112,56	143,54	60,12	76,80	-	-	76,74	63,16	122,94	-	-	-	45,00
Prem Verdas Mar	Adriana Vital C. Prado	160,00	328,00	364,77	331,65	-	-	-	-	-	-	-	-	1.184,42
Prem Senc Mar	Adriana Vital C. Prado	-	-	214,36	-	-	-	-	-	-	-	-	-	214,36
Cap de Cartão	Adriana Vital C. Prado	-	-	-	-	123,01	-	-	-	-	-	-	-	131,05
Camp Ativ Cartão	Adriana Vital C. Prado	-	-	-	-	121,90	-	-	-	-	-	-	-	125,52
Camp 8 x Cartão	Adriana Vital C. Prado	143,39	-	127,92	125,15	127,35	-	-	-	-	-	-	-	143,83
Premiação Metas	Adriana Vital C. Prado	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11.380,64
Camp de Seguros	Adriana Vital C. Prado	105,21	112,03	161,37	184,67	88,44	-	64,21	64,59	-	91,82	70,74	-	1.013,82

Como atribuir caráter de habitualidade se não existe nos autos comparações por anos ou argumentos neste sentido?

O próprio auto de infração e documentos anexados indicam que não existe base probatória para considerar os pagamentos de prêmios como habitual, pois, em diversos meses, para muitos empregados, mesmo desconsiderando que tais prêmios advêm de campanhas diversas, não se verifica pagamento algum.

Se consideramos os prêmios por campanha, a conclusão extraída dos documentos indica que nem todos os empregados receberam premiações de todas as campanhas e que todas as campanhas tiveram pagamentos eventuais e não mensais. Alguns empregados receberam pagamentos de algumas campanhas em determinados meses e em outros não, o que pode ser fruto da ausência de performance destes funcionários.

Por fim, não restou demonstrado que tais pagamentos complementarizam o salário e nem mesmo que o salário pago seja inferior ao padrão de mercado. Sobre o tema a autoridade fiscal não apresentou uma única linha de argumentação. Em realidade, apesar de ser possível aduzir do TVF que, para a autoridade fiscal os prêmios são salário, não se pode, com clareza, identificar os elementos que dariam lastro a tal conclusão.

A decisão da DRJ não reflete a realidade dos autos, nem mesmo quanto aos fatos contidos no lançamento original eis que altera a natureza dos pagamentos descritos no TVF. O lançamento não foi capaz de demonstrar, tão pouco fundamentar suas razões para

⁴ Consta dos autos planilha com individualização de pagamentos de prêmios aos empregados. Trata-se de Anexo 1 - Relação dos Prêmios Pagos aos Empregados em 2011.zip e oficialmente referenciado no Termo de Anexação de Arquivo Não-Paginável de Fl. 27.736.

desqualificação dos prêmios e, por fim, os pagamentos, considerando cada espécie de premiação ou não, são eventuais e condicionados às performances dos empregados.

A legislação pertinente tem natureza interpretativa na medida em que passa a conceituar os institutos. Com o advento da Lei nº 13.467/17, que alterou o Art. 457, §§ 2º e 4º da Consolidação das Leis do Trabalho os prêmios são liberalidades concedidas pelo empregador em forma de bens, serviços ou valor em dinheiro a empregados ou grupo de empregados, em razão de desempenho superior ao ordinariamente esperado no exercício de suas atividades.

E notem, atualmente, a interpretação atribuída pelo próprio legislador, conforme §2º do art. 457, exclui os prêmios do conceito de remuneração, nada falando sobre habitualidade.

Ao contrário do que sustenta a Recorrente, não vislumbramos aplicação do Art. 106 do CTN ao principal, mas, certamente, cabe sua aplicação sobre as penalidades conjuntamente lançadas. Portanto, ainda que o colegiado entenda de modo diverso do encaminhamento dado por esse relator, ao menos quanto as penalidades uma exclusão deveria ser aplicada.

Por todo exposto votamos por dar provimento ao recurso neste ponto eis que os prêmios apresentam enquadramento nas regras de não incidência qualificada, em conformidade com o disposto no item 7, da alínea a, §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 com redação vigente à época do lançamento⁵.

3.2. ACORDOS COLETIVOS DE TRABALHO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - REGULARIDADE DOS PAGAMENTOS NOS TERMOS DA LEI Nº 10.101/00.

A Recorrente apresentou todas as informações e documentos requeridos pela autoridade fiscal, inclusive os instrumentos de negociação coletiva de instituição dos planos de participação nos lucros e resultados.

Alega que a fiscalização não cotejou os instrumentos com a lei, tendo apresentado conclusões genéricas.

Como já investigado durante as análises propedêuticas, apesar de superficiais e genéricas constam do TVF informações suficientes para apreender os motivos do lançamento. A autoridade fiscal entendeu que os acordos não contêm regras claras e objetivas, foram assinados após o período aquisitivo do direito a participação e não possuíam registro nas respectivas entidades sindicais.

3.2.1. AUSÊNCIA DE REGISTRO DOS ACORDOS NAS RESPECTIVAS ENTIDADES SINDICAIS.

De início é preciso resgatar o que dispõe o artigo 2º, §2º da 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:

⁵ Com a entrada em vigor da Lei nº 13.467/17 até mesmo a eventualidade dos pagamentos de prêmios deixa de ter relevância, já que o §2º do Art. 457 da CLT, expressamente excluiu os prêmios do conceito de remuneração.

[...]

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

A autoridade fiscal desqualifica o plano em razão de ausência de registro na entidade sindical. Vejamos:

Posteriormente, em 30/09/2015, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal n.02, reintimando o contribuinte a apresentar os instrumentos de negociação por meio dos quais haviam sido definidas as regras aplicáveis ao PLR pago no ano calendário de 2011, devidamente registrados no sindicato da categoria, conforme reza a Lei 10.101/2000, contendo o detalhamento das regras e metas individuais e coletivas de Participação de Lucros e Resultados da empresa, os critérios objetivos e as formas de cálculo de seu atingimento e do valor pago.

O Acórdão recorrido, diversamente do que sustenta o TVF trata a questão como ausência de arquivamento. Ora, mais uma vez verificamos um descompasso entre o decido pelos ilustres julgadores *a quo* e as razões do lançamento e novamente não temos apenas uma questão semântica em foco.

Nos termos da Lei 10.101/00, a PLR pode ser instituída através de Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho [Art. 2º, II] ou por meio de negociação direta entre empregador e empregados, o que se faz através de comissão paritária assistida por representante da entidade sindical [Art. 2º, I].

Nos acordos direitos faz necessário um controle próprio dos termos firmados o que se faz por mero arquivamento dos atos na entidade sindical. Entretanto, para as Convenções e Acordos Coletivos de Trabalho seria ilógico condicionar sua validade a uma prova de arquivamento, pois nestes casos existem regras próprias de validação e as entidades são partes e não assistentes.

Para os CCTs e ACTs o que a CTL exige é o seu depósito junto ao MTE, depósito como ato de entrega do instrumento coletivo ou do requerimento de registro, quando o instrumento for transmitido via internet ao MTE.

O Registro, por sua vez é o ato administrativo de assentamento da norma depositada.e o arquivo é o ato de organização e guarda dos documentos registrados para fins de consulta.

A autoridade fiscal condiciona o reconhecimento da imunidade tributário sobre os pagamentos em questão em face da ausência de registro junto a entidade sindical, não sobre o arquivamento, o que é impossível já que a Lei não atribuiu função de assentimento de atos as entidades sindicais.

De qualquer modo, a Recorrente comprovou que cada um dos atos foi devidamente arquivado junto a entidade sindical, conforme se pode verificar nos próprios termos.

3.2.2. AUSÊNCIA DE DETALHAMENTO DAS REGRAS E METAS INDIVIDUAIS E COLETIVAS DE PLR E CRITÉRIOS E AS FORMAS DE CALCULO.

A fiscalização entendeu que os pagamentos em questão não se qualificam como PLR em razão da ausência de detalhamento das regras e metas individuais e coletivas de PLR e critérios e as formas de cálculo e a DRJ apresentou voto alinhando a tal entendimento.

A Recorrente inicia seu recurso afirmando que a Lei nº 10.101/00 "não exige que a participação nos lucros seja atrelada a qualquer atingimento de metas" e que na realidade "exige é que os direitos substantivos (quanto cada empregado poderá obter de participação) e as regras adjetivas (como cada empregado poderá obter a participação) deverão ser claras e objetivas.

O artigo 7º da CRFB/88⁶ dispõe que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/00 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 produtividade⁷, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

E segue dispondo que dos instrumentos decorrentes de 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 de distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, **podendo** ser considerados, entre outros, critérios e condições como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa ou ainda programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente⁸.

A finalidade do instituto é promover a integração entre capital e trabalho com o objetivo de fomentar a produtividade da empresa. Isso pode ser alcançado tanto por meio de metas e resultados quanto pelo mero implemento de índices gerais de produtividade, qualidade e lucratividade.

⁶ 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;

⁷ 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.

⁸ Art. 2º - A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito) 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.

A Lei de regência determinou a adoção de alguns elementos essenciais de caráter obrigatório para caracterizar tais pagamentos como planos, mas facultou, aos partícipes da negociação, escolher como fazer para promover o incremento da produtividade.

Mas, em que pese ser possível não adotar metas como critério de participação, ao menos algum elemento mínimo capaz de fomentar a produtividade, eis que esse é o sentido da norma instituidora da PLR.

Se pegarmos os Acordo Coletivo firmando com o Sindicato dos Empregados no Comércio de Osasco e Região [Fls. 27.940/27.941], verificaremos que terá direito ao recebimento de um valor fixo de R\$ 125,00 referentes ao exercício de 2009 e R\$ 130,00 referentes ao exercício 2010, proporcionalmente aos meses em que trabalharam nos respectivos exercícios, qualquer empregado da Recorrente. O mesmo se estabelece nos demais Acordos Coletivos sobre PLR.

Apesar de simplório o termo de instituição da PLR atende ao caput do Art. 2º da Lei nº 10.101/00 que contém os requisitos obrigatórios de qualificação de um acordo como tal. Os termos contém 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 de distribuição, período de vigência e prazos para revisão.

Embora não se prestem a atender a finalidade de que trata o Art. 1º da referida lei, já que as regras do Plano de PLR não são capazes de promover a integração entre capital e trabalho ou gerar qualquer implemento na produtividade, este não foi o fundamento da fiscalização. Nenhum uma única linha foi articulada quanto a um desvio de finalidade do plano.

O TVF e o Acórdão recorrido estão centrados na exigência de apresentação de metas individuais e coletivas para validar o plano de PLR, mas tal exigência é equivocada, eis que se insere dentre os elementos facultativos aptos a compor um plano de Participação nos Lucros e Resultados instituído nos termos da Lei nº 10.101/00.

Embora seja possível desqualificar o plano devido a um desvio de finalidade e pela ausência de indicação de mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, tais vícios não constam dos motivos registrados para desqualificação da PLR e decidir com base em tal implicaria em inovar nas razões de lançamento.

Assim como não cabe ao julgador inovar de modo a favorecer a Recorrente, não pode o colegiado, apesar do evidente desvio de finalidade, com base neste fato, manter um lançamento defectivo e inapto de produzir seus efeitos.

Isto posto, neste ponto, merece acolhimento a tese recursal, eis que metas individuais e coletivas não integram o rol de condições essenciais e obrigatórias de um plano de PLR, sendo uma faculdade das partes estabelecê-las.

3.2.3. ANTERIORIDADE DE ESTABELECIMENTO DOS PLANOS.

Neste ponto verificamos assistir razão a fiscalização. Entendemos que existem muitos meios de fomentar a produtividade e a integração entre capital e trabalho, não

sendo o estabelecimento de metas um critério obrigatório para caracterizar um plano de PLR como tal.

Entendemos também que a Lei nº 10.101/00 não estabeleceu prazo para assinatura do acordo, mas, considerando a finalidade essencial da norma é corolário lógico e primário que as regras devem anteceder o pagamento, do contrário não haverá qualquer incremento de produtividade motivado pela PLR.

No presente caso os Acordos foram firmados em 2011 para pagamento de PLR referente aos exercícios de 2009 e 2010 e, ainda que se admita que a negociação deve ser prévia e não a ultimação do acordo, não constam dos autos provas efetivas de que tal negociação teve início em 2009 e conclusão em 2011.

O TVF foi claro neste ponto e considerou a falta de anterioridade do estabelecimento das regras de PLR como elemento apto a sua descaracterização. No presente caso as regras firmadas são retroativas e ainda que o pagamento tenha ocorrido somente em 2011 e que a fiscalização tenha falhado em indicar um eventual desvio de finalidade dos planos em foco, não é possível admitir que se estabeleçam regras retroativas.

Isto posto, votamos por negar provimento ao recurso e manter o lançamento quanto a PLR.

3.3. JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Tal temática é recorrente neste colegiado que tem entendimento sedimentando no sentido reconhecer a legalidade da incidência de juros sobre multa de ofício.

Recorrendo ao que dispõem os Arts. 113, 139 e 161 da Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), temos o seguinte:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

[...]

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

[...]

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

A simples análise dos dispositivos ora transcritos revela que a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, obviamente, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Cabe destacar, ainda, que os dispositivos do Decreto-Lei nº 1.736, de 20/12/1979, e da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, citados pela Relatora, tratam da multa de mora e não da multa de ofício, além do que, em que pese ambas terem caráter “punitivo/sancionatório”, tal fato não autoriza que se aplique a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício sem previsão expressa nesse sentido, pois, como visto, o CTN é claro ao prever a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso neste ponto.

4. DO RECURSO DE OFICIO.

Em reexame das questões decididas em favor da Recorrente e sujeitas ao Recurso de Ofício entendemos que a decisão recorrida foi adequada não merecendo qualquer retoque. Por concordar com seus termos os adotaremos como fundamento do presente acórdão para negar provimento ao Recurso de Ofício.

4.1. DECADÊNCIA PARCIAL.

O contribuinte invoca a ocorrência do instituto da decadência parcial do direito do Fisco em proceder ao lançamento das contribuições devidas à Seguridade Social, e o faz, no meu sentir, com razão. Realmente, há muito se encontra pacificado no âmbito do direito tributário-previdenciário que o prazo de que dispõe a Administração Fazendária para a constituição do crédito tributário é de cinco anos, nos termos da Súmula Vinculante nº 08 do Supremo Tribunal Federal - STF:

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

Da mesma forma se encontra sedimentado o entendimento quanto à aplicação dos prazos decadenciais em se tratando de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, os

prazos decadenciais previstos nos artigos 150, parágrafo 4º ou 173, inciso I do CTN, a seguir transcritos, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente.

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.

(...)

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

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

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

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

Sobre o tema, foi emitido o Parecer PGFN/CAT (Procuradoria Geral da Fazenda Nacional/Coordenação Geral de Assuntos Tributários) nº 1.617/20082, aprovado pelo Ministro da Fazenda em 18/08/2008, no qual são apresentadas orientações acerca da aplicação da Súmula Vinculante STF n.º 08, bem como são expostas as formas de contagem do prazo decadencial, apresentando, entre outras, as seguintes conclusões:

(...)

15.... a Súmula Vinculante nº 8 repele o uso de teses que encampem valor uma vez esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, e faz-se referência especial à chamada tese dos 5 mais 5, inclusive no que se refere à contribuição devida a terceiros. Conseqüentemente, a Súmula Vinculante nº 8 afasta peremptoriamente dois entendimentos pretéritos da Consultoria Jurídica do Ministério da Previdência, plasmados nos pareceres CJ nº 2.291/2000 e CJ nº 2.521/2001.

(...)

40.... o pagamento antecipado da contribuição (ainda que parcial) suscita a aplicação da regra especial, isto é, do § 4º do art. 150 do CTN; a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra do art. 173 do CTN, para efeitos de fixação do dies a quo dos prazos de caducidade, projetados nas contribuições previdenciárias. Isto é, no que se refere à contagem dos prazos de decadência.

Tal concepção, em princípio, pode ser aplicada para todos os tributos federais, e não somente, para as contribuições previdenciárias.

41. Atente-se para o fato de possível coexistência entre os prazos constantes do art. 150, § 4º, e do art. 173, do CTN, em um mesmo lançamento de contribuições previdenciárias...

(...)

49. (...)

b) apresentada a declaração pelo contribuinte (GFIP ou DCTF, conforme o tributo,) não há necessidade de lançamento pelo fisco do valor declarado, podendo ser lançado apenas a eventual diferença a maior não declarada (lançamento suplementar);

c) na hipótese do subitem anterior, caso o Fisco tenha optado por lançar de ofício, por meio de NFLD, as diferenças declaradas e não pagas em sua totalidade, aplica-se o prazo decadencial dos art. 150, § 4º, ou 173 do CTN, conforme tenha havido antecipação de pagamento parcial ou não, respectivamente; o prazo prescricional, ainda, e por sua vez, conta-se da constituição definitiva do crédito tributário;

d) para fins de cômputo do prazo de decadência, não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inc. I, do CTN, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

e) para fins de cômputo do prazo de decadência, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN;

(...)

Por derradeiro, colocando uma pá de cal sobre o assunto, integral aplicação na espécie a Súmula nº 99, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

Súmula CARF nº 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.

No âmbito do processo em análise, tem-se que o contribuinte foi intimado pela via postal quanto aos Autos de Infração em 29/06/2016, conforme Aviso de Recebimento acostado à fl. 27.796. Assim, uma vez que os autos abrangem fatos geradores apurados à margem do reconhecimento espontâneo pelo contribuinte, tendo havido o recolhimento ordinário das contribuições sociais, de forma parcial, nas competências abrangidas pelas lavraturas fiscais, e ainda, considerando que não há nos autos, da parte da fiscalização, qualquer constatação, consideração ou argumento relativo à configuração do dolo, simulação ou da fraude, capaz de determinar, em relação às obrigações principais, a contagem do prazo decadencial na forma do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, de rigor reconhecer-se como decadentes as contribuições lançadas nas competências 01 a 05/2011, na forma do artigo 150, § 4o. do Código Tributário Nacional -CTN.

Sobre o tema da não configuração do dolo, simulação ou fraude, remete-se o leitor ao título “DA QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO”, ao final deste Voto.

4.2. QUALIFICAÇÃO DA MULTA

Em relação ao procedimento de qualificação, noto que a multa de ofício foi aplicada em seu percentual qualificado em relação a todos os fatos geradores apurados pela fiscalização. Lendo e relendo o Termo de Verificação Fiscal de fls. 27.728/27.735 este Relator, para seu espanto, não localiza sequer uma palavra que justifique a imposição da multa de ofício em seu patamar qualificado. Ao contrário, a fiscalização demonstra um contexto no qual o contribuinte teria apresentado os documentos e informações solicitados; os valores apurados estariam registrados de forma harmoniosa na contabilidade, com ressalvas de redação de histórico. A única referência que se faz ao aspecto da configuração típica da sonegação está na informação da elaboração da Representação Fiscal Para Fins Penais – RFFP, conforme item 7.2 do TVF:

7.2 Será formalizada Representação Fiscal para Fins Penais contra os responsáveis legais pelo contribuinte, por ter ocorrido, em tese, o crime de sonegação de contribuição previdenciária. uma vez que a empresa não recolheu à Receita Federal do Brasil e nem informou nas respectivas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP's, os valores pagos aos segurados empregados a título de Prêmios e de Participação sobre Lucros e Resultados (PLR) em todas as competências de 2011.

Ou seja, somente houve a adoção do procedimento vinculado da elaboração da RFFP, sem a indicação de sequer um expediente do contribuinte no sentido de esconder, camuflar, dissimular ou

afastar os fatos geradores. Ao contrário, houve a sua demonstração e devida prestação de informações à fiscalização, tendo havido o correspondente lançamento.

Vejamos o que dispõe a Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - prestar esclarecimentos; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

O dispositivo traz três situações distintas:

1a). a hipótese do inciso I do caput, para o caso da falta de recolhimento ou mesmo a falta de declaração ou a declaração inexata. Esta é a regra geral.

2a.) qualificação da multa de ofício, nas hipóteses dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Primeira hipótese excepcional.

3a.) agravamento da multa de ofício, em 50%, nas hipóteses previstas nos incisos I, II e III do § 2º. do artigo 44. É a segunda hipótese excepcional.

A distinção encontra sua razão de ser na variedade de contextos passíveis de serem verificados no procedimento de fiscalização.

A primeira, tida como regra geral, consiste na situação na qual a fiscalização desenvolve seu procedimento sem qualquer

alteração que justifique uma majoração da multa de ofício, simplesmente verificando fatos geradores não declarados pelo contribuinte, ou, ainda, com uma declaração inexata que lhe retire da hipótese de incidência.

Neste caso, a fiscalização lavra o Auto de Infração e aplica a multa em seu patamar básico (75%), não necessitando trazer aos autos qualquer argumento ou justificativa como requisito de validade à sua aplicação, uma vez que esta decorre do próprio dever de ofício inerente ao crédito tributário constituído.

No entanto, o mesmo não acontece com as situações previstas nos §§ 1o. e 2o. do mesmo artigo 44 da Lei nº 9.430/96. Em ambas há a previsão de um elemento adicional que justifique a sua aplicação, tornando-as de aplicação vinculada a uma motivação específica.

No caso da qualificação prevista no § 1o. do artigo 44, a fiscalização deve demonstrar a ocorrência de uma das situações previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, ou seja, a sonegação, o conluio ou a fraude. Assim estão previstas estas figuras:

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

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

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

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

Veja-se, destarte, que a aplicação de penalidade mais grave, mediante a majoração da multa de ofício, só tem cabimento em situações específicas, onde fique evidenciado o comportamento anormal do sujeito passivo, seja no tocante ao dolo, conluio ou fraude, situações que, por sua gravidade, devem ensejar reprimenda punitiva de maior monta, com o fito de punir o infrator que assim age, extrapolando a conduta do mero inadimplente, e desestimular novas condutas deste jaez.

No caso dos autos não está demonstrada esta intenção. São fatos distintos, de um lado, o contribuinte que camufla seus fatos geradores, subvertendo-os em rubricas não tributárias, com a adoção de expedientes simulatórios, falsos, inverídicos etc; outra, bem diversa, é o fato do contribuinte praticar um fato gerador que acredita não tributável, embora o seja, ou simplesmente, não o declara à tributação. No primeiro caso, o

contribuinte sabe que o fato é sujeito à norma de incidência, mas partindo de uma vontade real e específica, o oculta ou veste-lhe de forma a conferir-lhe a aparência de fato não tributável. No segundo e no terceiro, o fato é uno, é o mesmo, apenas variando os efeitos que dele decorrem.

Diante disto, não é cabível a qualificação da multa de ofício no contexto mostrado nos autos, pois não há qualquer prova ou sequer evidência de que o contribuinte tenha agido com dolo ou fraude no sentido de esconder seus fatos geradores, ou, ainda, subvertê-los em fatos não tributáveis. O que fez, embora não fosse o correto à luz da legislação tributária, foi deixar de declará-los na GFIP e deixar de recolher as contribuições devidas, e parte delas, como vimos, já não lhe era exigível porque decadente. A vingar entendimento contrário, em todo lançamento previdenciário caberia a multa de ofício qualificada, pois a fiscalização, em face da natureza da GFIP, somente pode lançar os fatos geradores nela não declarados. Assim, jamais haveria espaço à multa de ofício em patamar básico, pois sempre estaria presente a “sonegação”.

Por outro lado, decorre do próprio inciso I, do artigo 44 da Lei nº 9.430/96 prevê a aplicação da multa de ofício em seu patamar básico de 75% “nos casos de lançamento de ofício” (...) “sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata”. Destarte, ao intérprete não basta adotar uma previsão legal de forma irrestrita, como se ela, por si só, fosse suficiente à integração de pensamento normativo que lhe subjaz como fomento. Ao contrário, o intérprete e aplicador da lei deve buscar o contexto de harmonia no qual se insere, de forma a identificar sua mens legis, sob a forma de um comando concreto e específico capaz de ser aplicável em cada caso, conforme lhe seja pertinente.

Nesse sentido, a majoração de uma multa de ofício depende de fatos outros que demonstrem a efetiva intenção do contribuinte, consistente num comportamento seu que transborde os limites do inadimplemento, objetivando a realização de uma conduta mais censurável do que aquela a se sujeitar a uma penalidade mais branda. Assim, no âmbito das obrigações acessórias, por exemplo, quando um sujeito não prepara a folha de pagamento nos padrões exigidos, sujeita-se à penalidade básica. Se é reincidente ou age com suborno, dolo, fraude, má-fé dentre outras (artigo 290 do RPS) sua penalidade, mesmo em relação a obrigação acessória sofre majoração. Assim o é, também, quanto à obrigação principal, neste caso, aplicando-se o § 1o. do artigo 44 da Lei nº 9.430/96.

Se o contribuinte somente não oferece remunerações à tributação normal (GFIP), a fiscalização vai lavrar Auto de Infração e aplicar, em regra geral, a multa de ofício em percentual básico (75%). Se verificar situações de agravamento vai qualificá-la, majorando a multa de ofício (ex: interposição

irregular de pessoas, camuflagem de vínculo de trabalho subordinado, mútuo irregular a sócio da empresa etc).

Outrossim, recentemente compartilhei de entendimento da Turma no sentido de que uma descrição, ainda que genérica, poderia justificar a qualificação. Ocorre que esta premissa somente teve acolhida por este Relator, naquele caso como julgador não relator, porque os fatos demonstrados nos autos evidenciavam o comportamento doloso, contínuo e contumaz do contribuinte que já conhecia, de forma inexorável, o caráter de tributação das rubricas omitidas, pois se tratava das corriqueiras remunerações devidas mensalmente pela empresa aos segurados, o que, evidentemente, não se pode negar sejam tributadas, e isto, no mínimo, já desde 07/1991! Ao contrário, nos autos presentes, com a devida vênia, sequer uma palavra foi escrita pela fiscalização que justificasse, ainda que por um esforço hercúleo deste Relator, a constatação de uma intenção dolosa, sonegadora, fraudulenta ou simulatória do contribuinte.

Mais uma vez, peço vênia à transcrição de entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

*Assunto: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2009... omissis ...*

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO DOLO E DO EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE OU SONEGAÇÃO.

INEXISTÊNCIA. REDUÇÃO AO PERCENTUAL NORMAL. POSSIBILIDADE.

1. A aplicação da multa de ofício qualificada no percentual de 150% somente se justifica nas situações em que haja comprovação da ação ou omissão dolosa, com evidente o intuito de sonegação ou fraude do autuado.

2. Em caso de operação legal, o percentual da multa de ofício qualificada deve ser reduzido ao percentual normal de 75%.

... omissis

(Processo nº 10920.000112/201101, Acórdão nº 2301003.014 - 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária; Sessão de 19 de fevereiro de 2014)

Destarte, considerando que parte do lançamento sucumbe diante da decadência, a multa de ofício aplicada em relação aos valores lançados nas competências 06 a 11/2011 merece ser retificada de 150% para 75%. É como voto na espécie.

Diante do exposto, conforto-me em concluir pela procedência em parte da impugnação, mantendo-se parcialmente os créditos tributários constituídos pelos Auto de Infração DEBCAD nº 51.084.139-2 e 51.084.140-6, excluindo-se os valores lançados nas competências 01 a 05/2011, por força da decadência, e, em

relação às competências 06 a 12/2011, retificando-se a multa de ofício de 150% para 75%.

Fica ressalvada a análise da compensação efetuada pelo contribuinte em face dos autos da ação judicial nº 0017177-73.2009.4.03.6100, conforme nota de rodapé nº 1, constante da página 05 do presente Voto, cujo lançamento de glosa não se encontra abrangido nos autos do presente processo administrativo, tampouco consta qualquer referência a outro processo no qual tenha sido incluído.

CONCLUSÃO.

Por todo exposto voto por: a) Acolher a Preliminar de Nulidade do Acórdão da DRJ versando sobre "Prêmios" ante a inovação nos Fundamentos em relação aos Contidos no TVF, rejeitando as demais preliminares de nulidade; b) Conhecer parcialmente do Recurso de Ofício para, na parte conhecida negar-lhe provimento; c) Conhecer parcialmente do Recurso Voluntário para, na parte conhecida, dar parcial provimento apenas quanto a exoneração dos tributos lançados sobre pagamentos de prêmios pela recorrente.

(assinado digitalmente)

Jamed Abdul Nasser Feitoza

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Acompanho o Ilustre Relator nas demais questões, porém, com a *maxima venia*, divirjo quanto à inovação nos fundamentos da decisão recorrida em relação aos prêmios e quanto a não incidência de contribuições sobre os valores pagos sob a denominação de prêmios.

Da alegada inovação nos fundamentos

Segundo alegação da Recorrente, a qual foi acolhida pelo Relator, a decisão primeira instância teria inovado nos fundamentos ao manter o lançamento sob o argumento de que os pagamentos realizados seriam “comissões por venda e serviços”, enquanto que a Autoridade Fiscal teria realizado o lançamento entendendo que os pagamentos seriam “prêmios”.

Pois bem, em que pese a defesa, ao examinarmos o voto condutor do Acórdão nº 1475.680 (fls. 28.109 a 28.165), do qual extraímos os trechos a seguir, não encontramos abrigo para tal alegação:

[...] no que pertine à nulidade pretendida pelo contribuinte, de rigor esclarecer que a fiscalização deixou claro que o lançamento tem como base de cálculo os valores pagos pelo sujeito passivo a título de prêmios e Participação nos Lucros e

Resultados – PLR, cujas bases de cálculo foram informadas pelo próprio contribuinte, conforme sua contabilidade. Estes valores é que originaram as divergências entre a massa de remuneração informada na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social GFIP e aquela informada na Declaração de Imposto Retido na Fonte – DIRF.

[...]

Fica claro que a fiscalização considerou, a partir das várias informações e planilhas apresentadas pelo contribuinte, que os prêmios pagos mensalmente em virtude das campanhas de vendas, integram-se ao conceito de salário de contribuição, devendo, portanto, serem tributadas. Este é o verdadeiro sentido do artigo 142 do Código Tributário Nacional CTN.

[...]

Veja-se:

a) **ocorrência dos fatos geradores: identificada com o pagamento mensal de prêmios aos segurados;**

b) **matéria tributável: os prêmios como parcela integrante do salário de contribuição previdenciário; e**

c) cálculo do tributo devido: constante dos Discriminativos de Débito – DD de fls. 27.780/27.781 e 27.788/27.789, e Relatório de Lançamentos RL de fls. 27.784/27.785 e 27.792/27.793.

De mais a mais, tanto houve a completa, embora sucinta, descrição do motivo do lançamento que o contribuinte elaborou seu instrumento de impugnação justamente objetivando demonstrar a sua tese de não incidência sobre os valores pagos a título de prêmios.

Assim, nulidade não há a ser reconhecida.

[...]

DO PAGAMENTO DE PRÊMIOS – HABITUALIDADE E RETRIBUTIVIDADE

A maior parte do lançamento refere-se ao pagamento de prêmios pelo contribuinte aos seus empregados, ao longo do ano de 2011. Basicamente, eis os argumentos do contribuinte objetivando a não incidência das contribuições previdenciárias:

[...]

*Pois bem, **dentre outros argumentos, o contribuinte alega que tanto os “prêmios” como a PLR não teriam sido pagos com habitualidade,** e, em face do artigo 201, § 11 da Constituição Federal de 1988, não estaria abrangido pela hipótese de incidência previdenciária.*

[...]

Entendo, destarte, que a habitualidade não se impõe somente pela mera repetição num dado espaço de tempo. Um pagamento pode ser considerado habitual se for pago uma única vez ao ano, desde que seja esperado como certo pelo empregado, da mesma forma que vários pagamentos podem ocorrer em um único ano, havendo, igualmente, a habitualidade.

[...]

A questão da habitualidade de fato está tão fundada na relação material da PLR e dos “prêmios”, “bônus” e “gratificações”, que os acordos e instrumentos que os prevêem, estão prevendo que o tempo de contrato de experiência não conta para a sua percepção, ou, ainda, exigem certo e determinado tempo de trabalho, vinculando os valores ao próprio salário. Queira ou não, instaurou-se no empregado o sentimento de que a PLR, os “prêmios”, “bônus” e “gratificações” são devidos e ponto final! As filas dos processos de seleção já são impregnadas por esta concepção, pois se tem a clara certeza que é melhor trabalhar em uma empresa que tem um plano de remuneração variável (leia -se PLR, “prêmios”, “bônus” e “gratificações”) do que na empresa que não a tem, ainda que nesta última haja outros benefícios. Este Relator, quando em procedimentos de auditoria externa em empresa, escutou taxativamente esta afirmação.

Diante do exposto, ciente de pensamentos em sentido contrário, como aplicador da norma jurídica, e sabendo que esta representa uma relação de pertinência ao contexto social no qual se insere, não me posso furtar ao reconhecimento da habitualidade na situação posta nos autos.

[...]

No caso dos autos, e agora retomo a atenção aos elementos dos autos, o sistema de premiação do contribuinte não convence no sentido de ser uma mera liberalidade.

Ao contrário, trata-se de efetiva providência remuneratória concedida pelas vendas realizadas ou pelos resultados em serviços comercializados.

[...]

Diante deste contexto, vejamos os slides apresentados pelo contribuinte como relativos às campanhas de incentivo de 2011 e 2012, juntadas pela fiscalização no já citado arquivo n° 201711061248320, não paginável (pg. 22 deste Voto).

[...]

Os slides demonstram que se trata de efetiva comissão por vendas e serviços financeiros negociados pelos segurados do contribuinte. Assim, até uma certa margem de negócios, o segurado tem o seu salário base como única fonte de rendimento; a partir do atingimento de margens de faturamento de vendas e/ou outros serviços financeiros, estabelece-se uma

verdadeira comissão aos segurados empregados, proporcionalmente ao volume de negócios que realiza. Há, assim, flagrante relação de retributividade entre o exercício da atividade no comércio, vendendo os produtos do contribuinte, mesmo os serviços financeiros por ele intermediado, e a remuneração pelo atingimento de uma determinada meta fixada pela loja.

Outro ponto importante é que nem todos os prêmios se condicionam ao atingimento de uma meta, como se mostra no PSF, no segundo slide, onde o prêmio é individual, independentemente do atingimento da meta. Ainda, em relação à meta da loja, esta fixação é muito comum no comércio de bens e serviços. As lojas determinam, mês a mês, as metas de faturamento que a loja deve atingir, e, a partir dela, a meta individual de cada vendedor, mediante a divisão da meta geral (da loja) pelo número de segurados em vendas, ou até por departamento (em uma loja de roupas, a divisão se dá entre, por exemplo, departamento de roupas infantis, roupas femininas, roupas masculinas, calçados e bolsas etc).

[...]

Fica claro que não se trata de pagamentos eventuais, mas de efetivo pagamento a título de comissão sobre as vendas e serviços financeiros que o contribuinte fornece a título próprio ou de terceiro por ele conveniado, consistindo em flagrante retribuição pelo trabalho de vendas realizado.

[...]

*Ante o exposto, tendo-se em conta todas as razões de decidir, preclaros membros desta Turma de Julgamento, submeto a vós meu entendimento, no que me conforto, para fins de reconhecer que **os “prêmios” pagos pelo contribuinte devem ser tributados, porque nada mais representam que efetiva contraprestação pelas vendas e serviços prestados**, nada mais consistindo que uma espécie de comissão ou resultado das vendas/serviços ofertados no mês.*

(Grifos nossos)

Conforme se observa na transcrição acima, em nenhum momento a decisão *a quo* mudou o fundamento da exação, ou, em outras palavras, em nenhum momento disse que os pagamentos sobre os quais a fiscalização lançou contribuições não seriam “prêmios”, mas sim “comissões sobre vendas e serviços”.

Em verdade, nota-se que em todo o voto, o Relator do julgado de primeiro grau trata de tais pagamentos como “prêmios”, abrindo, no voto, inclusive, um título próprio com esse nome.

Acontece que ao analisar os valores pagos a título de “prêmio”, o Relator da decisão recorrida apenas observou, à luz da habitualidade e da retributividade, que tais valores se amoldariam a uma efetiva comissão paga de forma não eventual, aos segurados, em

retribuição às vendas e aos serviços financeiros prestados. Lembrando que a Recorrente questionou a habitualidade dos pagamentos em sua impugnação.

Além do que, a denominação dada aos prêmios, pela Recorrente, e constante do Termo de Verificação Fiscal (TVL), fls. 27.884 a 27.891, de fato, deixa muito clara a vinculação existente entre os valores pagos e as atividades relacionadas às vendas e aos serviços financeiros, senão, vejamos:

PRÊMIO	VALOR (R\$)
Prêmio Vendas Marisa	3.211.481,28
Prêmio Setor Marisa	111.602,35
Captação de Cartão	3.675.903,47
Campanha Ativação Cartão	1.376.572,12
Campanha 8 X Cartão	1.399.767,76
Premiação por Metas	16.592.579,59
Redução de Perdas	4.182,85
Campanha Seguros	2.142.468,55
Prêmio PSF Líder	73.112,24
Prêmio Vendas Varejo	158.487,32
Prêmio PSF Vendas	28.330,49
Prêmio ADD	46.974,09
Prêmio EP	854.225,89
Conversão Marisa/Itaú	1.283.023,53
Desbloqueio Itaucard	69.006,45

Portanto, como se vê, a decisão recorrida apenas destacou, com base no TVL e nos documentos constantes dos autos, um aspecto dos valores pagos a título de “prêmios”, porém, sem alterar o fundamento adotado pela fiscalização.

Dessa forma, tem-se por improcedente a alegação recursal quanto à alegada inovação nos fundamentos.

Da incidência de contribuições sobre os valores pagos a título de prêmios

Em relação a esse ponto, acompanhando a linha da defesa, o Relator entende que a existência de condições e o risco de não atingimento dessas condições retirariam dos prêmios pagos o caráter da habitualidade e de complemento ao salário, bem como que tais prêmios estariam em conformidade com a regra de não incidência prevista no item 7, alínea “e”, § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212, de 24/7/91, todavia, não comungamos desse entendimento.

Ao comentar “slides” fornecidos pela Recorrente, a decisão de primeira assim esclarece:

Outro ponto importante é que nem todos os prêmios se condicionam ao atingimento de uma meta, como se mostra no PSF, no segundo slide, onde o prêmio é individual, independentemente do atingimento da meta. Ainda, em relação à meta da loja, esta fixação é muito comum no comércio de bens e serviços. As lojas determinam, mês a mês, as metas de faturamento que a loja deve atingir, e, a partir dela, a meta

individual de cada vendedor, mediante a divisão da meta geral (da loja) pelo número de segurados em vendas, ou até por departamento (em uma loja de roupas, a divisão se dá entre, por exemplo, departamento de roupas infantis, roupas femininas, roupas masculinas, calçados e bolsas etc.).

Ora, estas metas fixadas nada mais são do que uma forma de apuração da comissão. Isto é, se a meta “x” não for atingida pelo vendedor, o salário dele será somente o piso fixado para a categoria; para receber mais, deve vender “x” + “y%”, sendo que a sua comissão será um percentual sobre o volume de vendas que extrapolar a meta “x”. Em algumas redes de lojas, corre-se o risco da demissão sem justa causa, caso o empregado não atinja a meta, e perceba, de forma rotineira, apenas o piso da categoria.

Como se vê, independentemente de haver metas e risco de não atingimento, a verdade é que os segurados tiveram a expectativa de receber o adicional (prêmio) pelo atingimento das metas e essa expectativa, por si só, já afasta o caráter da não habitualidade e, conseqüentemente, impede a subsunção do caso à regra consignada art. 28, § 9º, alínea “e”, item “7”, da Lei 8.212/91, pois o que não é habitual, é eventual, fortuito ou incerto.

Ademais, conforme se observa no arquivo não paginável nº 19515720433201643, que segue no presente processo, a fiscalização elaborou uma planilha na qual relaciona uma quantidade enorme de segurados e valores de prêmios recebidos, mês a mês, em 2011.

Para ilustrar, trazemos um recorte dessa planilha, constante na decisão de primeira instância, e que mostra, de forma cristalina, a habitualidade no pagamento dos prêmios, uma vez que são apontados vários pagamentos realizados ao longo do ano:

Campanha	Segurado	01/11	02/11	03/11	04/11	05/11	06/11	07/11	08/11	09/11	10/11	11/11	12/11	Total
Prém Vendas Mar	Adalcina Egídio dos Santos	44,86	-	44,30	-	38,73	88,40	89,02	80,27	-	-	-	-	385,58
Cap de Cartao	Adalcina Egídio dos Santos	4,50	6,00	4,50	15,00	7,50	6,00	16,50	7,50	3,00	-	6,00	6,00	82,50
Camp Ativ Cartao	Adalcina Egídio dos Santos	3,00	3,00	6,00	6,00	1,00	3,00	10,00	5,00	2,00	-	4,00	4,00	47,00
Prém Vendas Mar	Adriana Alves D. Virgens	160,00	342,30	323,68	-	-	-	-	-	-	-	160,00	160,00	1.145,98
Cap de Cartao	Adriana Alves D. Virgens	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Camp Ativ Cartao	Adriana Alves D. Virgens	60,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	60,00
Camp S x Cartao	Adriana Alves D. Virgens	146,83	-	60,00	60,00	-	-	36,00	36,00	90,00	-	178,82	178,82	786,47
Premiação Metas	Adriana Alves D. Virgens	-	-	11.566,73	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11.566,73
Camp de Seguros	Adriana Alves D. Virgens	112,56	143,54	60,12	76,80	-	-	76,74	63,16	122,94	-	45,00	45,00	745,86
Prém Vendas Mar	Adriana Vital C. Prado	160,00	328,00	364,77	331,65	-	-	-	-	-	-	-	-	1.184,42
Prém Setor Mar	Adriana Vital C. Prado	-	-	214,36	-	-	-	-	-	-	-	-	-	214,36
Cap de Cartao	Adriana Vital C. Prado	-	-	-	-	123,01	-	-	-	-	-	131,05	131,05	385,11
Camp Ativ Cartao	Adriana Vital C. Prado	-	-	-	-	121,90	-	-	-	-	-	125,52	125,52	372,94
Camp S x Cartao	Adriana Vital C. Prado	143,39	-	127,92	125,15	127,35	-	-	-	-	136,37	143,83	143,83	947,84
Premiação Metas	Adriana Vital C. Prado	-	-	11.380,64	-	-	-	-	-	-	-	-	-	11.380,64
Camp de Seguros	Adriana Vital C. Prado	105,21	112,03	161,37	184,67	88,44	-	64,21	64,59	-	91,82	70,74	70,74	1.013,82
Prém Vendas Mar	Clariana de M. Ferreira	333,47	418,05	-	-	160,00	-	-	372,61	-	330,14	-	-	1.614,27
Prém Setor Mar	Clariana de M. Ferreira	-	253,17	-	-	-	-	-	212,72	-	-	-	-	465,89
Cap de Cartao	Clariana de M. Ferreira	176,57	189,36	166,29	36,00	164,36	-	36,00	-	-	-	-	-	768,58
Camp Ativ Cartao	Clariana de M. Ferreira	202,17	185,85	309,60	36,00	149,32	-	36,00	-	-	-	-	-	918,94
Camp S x Cartao	Clariana de M. Ferreira	90,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	90,00
Premiação Metas	Clariana de M. Ferreira	-	-	7.966,20	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7.966,20
Camp de Seguros	Clariana de M. Ferreira	220,59	176,53	163,96	108,48	125,75	105,94	118,01	100,02	-	86,88	-	-	1.206,16
Prém Vendas Mar	Claudia F. de Oliveira	160,00	-	-	160,00	320,45	379,04	-	-	353,86	-	-	-	1.373,35
Cap de Cartao	Claudia F. de Oliveira	-	-	89,51	90,00	188,73	122,53	-	-	133,03	36,00	-	-	659,80
Camp Ativ Cartao	Claudia F. de Oliveira	-	-	48,58	36,00	235,30	124,21	-	-	141,69	36,00	36,00	36,00	693,78
Camp S x Cartao	Claudia F. de Oliveira	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Camp de Seguros	Claudia F. de Oliveira	-	18,00	93,70	137,96	148,99	130,13	62,30	-	114,22	63,56	30,00	30,00	828,86
Prém Vendas Mar	Iraci Campelo Barbosa	135,48	35,95	-	-	80,75	-	67,51	-	28,51	-	-	-	348,20
Cap de Cartao	Iraci Campelo Barbosa	94,50	27,00	48,00	34,50	40,50	58,50	37,50	1,50	12,00	33,00	28,50	28,50	444,00

Processo nº 19515.720423/2016-43
Acórdão n.º 2402-006.820

S2-C4T2
Fl. 28.491

Camp Ativ Cartao	Iraci Campelo Barbosa	65,00	13,00	46,00	19,00	16,00	21,00	19,00	1,00	4,00	19,00	12,00	12,00	247,00
Camp de Seguros	Iraci Campelo Barbosa	19,90	16,75	14,60	13,50	21,95	30,95	15,90	-	9,25	5,80	10,65	10,65	169,90
Prem Vendas Mar	Isabel C. L. da Silva	90,00	188,56	90,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	368,56
Cap de Cartao	Isabel C. L. da Silva	85,39	84,70	85,82	60,00	86,09	40,00	-	-	109,00	104,79	102,14	102,14	860,07
Prem Vendas Mar	Jaqueline B. Alves	-	62,41	36,59	-	-	-	-	-	14,89	-	-	-	113,89
Cap de Cartao	Jaqueline B. Alves	1,50	1,50	-	1,50	1,50	4,50	3,00	-	-	1,50	3,00	3,00	21,00
Camp Ativ Cartao	Jaqueline B. Alves	1,00	-	-	1,00	1,00	3,00	2,00	-	-	-	2,00	2,00	12,00
Camp S x Cartao	Jaqueline B. Alves	53,50	19,50	17,00	22,00	30,50	37,50	13,00	3,50	-	11,00	32,00	32,00	271,50
Camp de Seguros	Jaqueline B. Alves	29,60	14,80	17,60	22,00	21,20	30,80	13,80	3,60	-	5,00	17,60	17,60	193,60
Prem Vendas Mar	Maigieg dos S. Barros	91,23	41,34	13,46	-	-	16,35	37,19	-	-	-	21,09	21,09	241,75
Cap de Cartao	Maigieg dos S. Barros	4,50	3,00	1,50	1,50	-	1,50	3,00	-	-	1,50	3,00	3,00	22,50
Camp Ativ Cartao	Maigieg dos S. Barros	2,00	2,00	2,00	1,00	-	1,00	2,00	-	-	1,00	1,00	1,00	13,00
Prem Vendas Mar	Maria L. Gomes Braga	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Cap de Cartao	Maria L. Gomes Braga	90,00	-	-	-	-	-	79,50	76,50	54,00	19,50	37,50	37,50	394,50
Camp Ativ Cartao	Maria L. Gomes Braga	63,00	1,00	-	-	-	-	44,00	44,00	26,00	10,00	19,00	19,00	226,00
Camp S x Cartao	Maria L. Gomes Braga	0,50	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	0,50
Camp de Seguros	Maria L. Gomes Braga	14,00	-	-	-	-	-	29,35	23,80	21,35	3,95	7,05	7,05	106,55
Prem Vendas Mar	Oliviane da S. Leite	-	90,00	-	-	-	321,98	498,75	160,00	160,00	-	160,00	160,00	1.550,73
Prem Setor Mar	Oliviane da S. Leite	-	51,72	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	51,72
Cap de Cartao	Oliviane da S. Leite	83,97	-	84,40	90,00	39,13	132,92	-	122,91	-	-	123,36	123,36	800,05
Camp Ativ Cartao	Oliviane da S. Leite	-	-	-	122,43	102,52	159,32	121,00	145,65	-	-	130,85	130,85	912,62
Camp S x Cartao	Oliviane da S. Leite	-	-	-	159,12	310,45	411,49	279,63	211,42	191,27	192,36	235,64	235,64	2.227,02
Camp de Seguros	Oliviane da S. Leite	-	-	-	157,78	261,14	266,30	247,15	152,79	85,12	112,25	149,00	149,00	1.580,53
Prem Vendas Mar	Pedro F. de L. Junior	-	326,43	340,64	-	-	-	-	-	-	-	-	-	667,07
Prem Setor Mar	Pedro F. de L. Junior	-	-	187,64	-	-	-	-	-	-	-	-	-	187,64
Cap de Cartao	Pedro F. de L. Junior	140,92	152,16	145,15	90,00	-	-	-	-	-	-	-	-	528,23
Camp Ativ Cartao	Pedro F. de L. Junior	171,62	184,47	317,76	132,54	93,35	-	-	-	-	-	-	-	899,74
Camp S x Cartao	Pedro F. de L. Junior	130,10	-	36,00	153,12	151,81	139,88	-	135,25	126,24	-	-	-	872,40
Premiação Metas	Pedro F. de L. Junior	-	-	9.125,40	-	-	-	-	-	-	-	-	-	9.125,40
Camp de Seguros	Pedro F. de L. Junior	168,75	142,14	174,50	176,14	167,75	112,46	-	89,00	81,90	-	-	-	1.112,64

Portanto, o quadro que se apresenta não deixa dúvida quanto à habitualidade dos pagamentos realizados a título de prêmio e, por conseguinte, a sua natureza remuneratória.

Conclusão

Isso posto, voto por conhecer parcialmente do recurso voluntário para, na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira