



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.721036/2012-09
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2202-005.994 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 4 de fevereiro de 2020
Recorrente GALDERMA BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/03/2008

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO VOLUNTÁRIO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO PARCIAL. MATÉRIA NÃO CONSTANTE NA IMPUGNAÇÃO QUE INSTAUROU O LITÍGIO. INOVAÇÕES. PRECLUSÃO.

Em procedimento de exigência fiscal o contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que delineia especificamente a matéria a ser tornada controvertida, considerando-se preclusa a matéria que não tenha sido diretamente indicada ao debate naquela oportunidade, excetuada a questão de ordem pública, como, por exemplo, a decadência. Inadmissível a apreciação em grau de recurso voluntário de matéria nova não apresentada para enfrentamento por ocasião da impugnação. Nos termos do art. 17 do Decreto 70.235, considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada em impugnação, verificando-se a preclusão consumativa em relação ao tema. Impossibilidade de apreciação da temática, inclusive para preservar as instâncias do processo administrativo fiscal. Não conhecimento do recurso voluntário neste particular.

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo

administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência. Inexiste cerceamento de defesa.

NULIDADE DE UM ÚNICO E ESPECÍFICO CAPÍTULO DA DECISÃO DA DRJ POR INOVAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. TEORIA DA CAUSA MADURA. APLICAÇÃO DO ART. 1.013, § 3.º, II, C/C O ART. 15, AMBOS DO NOVO CPC.

Extrai-se do vigente Código de Processo Civil, aplicado supletiva e subsidiariamente no processo administrativo fiscal, que a lide administrativa pode ser julgada pela instância *ad quem*, quando o processo estiver em condições de imediato julgamento e for decretado a nulidade parcial da decisão de piso, unicamente para extirpar dela um único e específico capítulo, que inova no critério jurídico, remanescendo incólume os demais capítulos independentes da decisão *a quo*, sem prejuízo para o entendimento firmado pela primeira instância, que é infirmado no recurso voluntário e pode ser conhecido e decidido pelo CARF.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/03/2008

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO PRÓPRIO. PAGAMENTO DE PLR OU DE PPR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS FIRMADO NO ÂMBITO DE COMISSÃO.

Inexiste exigência para que se comprove a eleição da comissão de negociação do programa de PLR quando o Acordo Próprio está firmado por representantes dos empregados e do empregador, em comissão paritária, observando-se, ainda, o aval sindical.

Não há norma que imponha o dever de apresentar atas de deliberações antecedentes a assinatura do Acordo Próprio firmado entre representantes dos empregados e do empregador, em comissão paritária, com aval sindical. O Acordo subscrito pelas partes produz todos os seus efeitos e espelha a vontade soberana dos seus signatários.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ARQUIVAMENTO DO ACORDO NA ENTIDADE SINDICAL.

Estando o Acordo Próprio subscrito por representantes dos empregados e do empregador, bem como constando adicionalmente a representação sindical no instrumento indefere-se o pedido de diligência para que o ente sindical

apresente o instrumento arquivado. A chancela sindical, presente no instrumento, é suficiente ao requisito do comprovado arquivamento.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ACORDO PRÓPRIO. PAGAMENTO DE PLR OU DE PPR AOS EMPREGADOS.

Não sendo comprovada desconformidade com a Lei 10.101, mantém-se o programa de PLR firmado tempestivamente e pactuado com o objetivo de integrar capital e trabalho. Eventual cláusula isolada, de caráter subsidiário, que não se demonstra ter sido exercida, que prevê possibilidade de se outorgar, por liberalidade do empregador, pagamento de prêmio adicional, por si só, não anula todo o programa de PLR.

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS ESTAGIÁRIOS SEM VÍNCULO EMPREGATÍCIO. CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI DE CUSTEIO DA SEGURIDADE SOCIAL. REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL. INCIDÊNCIA PREVIDENCIÁRIA.

A Participação nos Lucros e Resultados (PLR) concedida pela empresa, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, é regida com especialidade e unicamente pela Lei 10.101, sendo esta, exclusivamente, a utilizada para fundamentar a não inclusão no salário-de-contribuição dos pagamentos realizados a tal título, afastando a incidência previdenciária, deste modo os valores pagos aos estagiários, não empregados, sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, pois não é possível a integração da lei do estágio com a Lei 10.101, possuindo, portanto, natureza remuneratória.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. MULTA. INFRAÇÃO À LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CFL 68. DEIXAR DE APRESENTAR GFIP COM DADOS CORRESPONDENTES A TODOS OS FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DESCUMPRIMENTO PARCIAL.

Constitui infração à legislação previdenciária a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias, ensejando com esta conduta a aplicação de multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória. Em relação as verbas que a decisão deixou de reconhecer como integrantes do salário-de-contribuição, não sendo fatos geradores das contribuições previdenciárias, a multa não é devida, devendo-se recalculá-la e observar a Súmula CARF n.º 119.

Súmula CARF n.º 119. No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do recurso para, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial para afastar do lançamento o levantamento “PLR Empregados” e, diante disto, deve ser recalculada a multa aplicada nos termos da Súmula CARF n.º 119. Votaram pelas conclusões com relação ao PLR estagiários, o conselheiro Martin da Silva Gesto; e, no que se refere ao PLR empregados, o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(documento assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chiavegatto de Lima, Martin da Silva Gesto, Caio Eduardo Zerbeto Rocha, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva (Suplente convocada), Leonam Rocha de Medeiros, Juliano Fernandes Ayres e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente o conselheiro Mário Hermes Soares Campos.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 673/709), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 608/632), proferida em sessão de 17/05/2016, consubstanciada no Acórdão n.º 1-60.693, da 12.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 219/242), mantendo-se os créditos tributários lançados, cujo acórdão restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 31/03/2008

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. IMUNIDADE OBJETIVA. INEXISTÊNCIA. CONDICIONAMENTO DA NÃO INCIDÊNCIA À OBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. LEI N.º 10.101/00.

Não há imunidade objetiva sobre os pagamentos feitos a título de participação nos lucros e resultados, constituindo a não incidência de contribuições previdenciárias uma expressa norma de condicionamento ao atendimento dos requisitos previstos em lei específica, qual seja, a Lei n.º 10.101/00. A inobservância das regras formais ou materiais previstas na Lei n.º 10.101/00, enseja a incidência de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DEMONSTRAÇÃO DA ELEIÇÃO DA COMISSÃO DE NEGOCIAÇÃO. CARÁTER DEMOCRÁTICO E PARITÁRIO NA ESSÊNCIA DO INSTITUTO.

A exigência de que a comissão de negociação seja objeto de escolha pelas partes impede que se aceite uma comissão definida unilateralmente. Integra a essência do instituto, em

sua célula *mater* de natureza negocial, a bilateralidade na escolha daqueles que, recebendo em seu prol a confiança dos demais empregados, negociará as condições em prol do coletivo.

A exigência implícita do caráter democrático e paritário na comissão de negociação impõe ao contribuinte que este demonstre, cabalmente, que houve um procedimento preliminar a que todos os empregados escolhessem, dentre seus pares, aqueles que representariam o grupo.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ARQUIVAMENTO DOS TERMOS DO ACORDO NA ENTIDADE SINDICAL. REGRAS DE PROVA. REGRAS DE EXPERIÊNCIA. DILIGÊNCIA. SIGILO FISCAL. DESCABIMENTO.

É dever do contribuinte proceder ao arquivamento, na entidade sindical respectiva, do termo de acordo de participação nos lucros e resultados, sob pena de violação à Lei n.º 10.101/00.

Adota-se, na espécie, regras de experiência no que tange aos acontecimentos ordinários da vida, de forma a se ter como elemento de prova, no corpo do termo de acordo, a expressa manifestação sindical.

O procedimento de diligência torna-se indevido à luz do primado do sigilo fiscal, que não permite a interveniência nos autos de terceiro a ela estranho.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTOS A ESTAGIÁRIOS.

A relação especial e formal de estágio não permite que o estagiário receba participação nos lucros e resultados, pois, visando apenas o aperfeiçoamento dos conhecimentos teóricos e práticos, não o sujeita ao atingimento de metas de resultado no âmbito da parte concedente do estágio.

O pagamento de participação nos lucros e resultados não pode ser confundido com a bolsa estágio, tampouco autorizado pela expressão genérica “ou outra forma de contraprestação”, pois a bolsa de estágio ou “outra forma de contraprestação” constituem pagamentos habituais ao estagiário e a participação nos lucros e resultados não pode assumir este caráter.

TRIBUTÁRIO. PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. CERTEZA QUANTO AO SEU PAGAMENTO. METAS DEFINIDAS COMO CRITÉRIO MERAMENTE DE CÁLCULO DO VALOR PAGO. INCIDÊNCIA.

Mostra-se passível de incidência de contribuições previdenciárias os pagamentos feitos a título de participação nos lucros e resultados, tendo por base termos de acordo que garantem certeza quanto ao seu pagamento, servindo as metas definidas unicamente como critério de definição do valor a ser pago.

Mostra-se passível de incidência de contribuições previdenciárias os pagamentos feitos a título de participação nos lucros e resultados, fundados em acordo que prevê o seu pagamento a despeito do não atingimento de metas.

A certeza quanto à percepção do direito desnatura a participação nos lucros e resultados como tal, confirmando-a como remuneração variável certa e esperada pelos segurados empregados, de forma a afastar a intenção da lei no sentido de se propiciar a integração capital-trabalho.

TRIBUTÁRIO. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. GFIP. FATOS GERADORES.

Constitui infração, passível de imposição de penalidade pecuniária, a omissão na Guia de Recolhimento ao FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, de fatos geradores de contribuição previdenciária, notadamente pagamentos feitos a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com a Lei n.º 10.101/00.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Do lançamento fiscal

O lançamento, em sua essência e circunstância, no Procedimento Fiscal n.º 0819000.2011.01481, para fatos geradores ocorridos no período de apuração de 01/02/2008 a 31/03/2008, com o procedimento iniciado em 06/05/2011 (e-fl. 5), com auto de infração (Patronal, Terceiros e CFL-68) juntamente com as peças integrativas devidamente lavrado (e-fls. 186/194 – AIOP DEBCAD 37.371.496-3 – Patronal; e-fls. 195/198 – AIOP DEBCAD 37.371.497-1 – Terceiros; e-fl. 199 – CFL 68 – AIOA DEBCAD 37.371.498-0; e-fls. 2 e 215), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 200/214), tendo o contribuinte sido notificado em 21/05/2012 (e-fl. 216), foi bem delineado e sumariado no relatório do acórdão objeto da irresignação (e-fls. 608/632), pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de lançamento de crédito tributário previdenciário, abrangendo contribuições devidas pelo sujeito passivo à Seguridade Social, bem assim ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho – SAT/GILRAT (Auto de Infração DEBCAD n.º 37.371.496-3), contribuições aos Terceiros FNDE Salário-educação, INCRA, SENAI, Sesi e SEBRAE (Auto de Infração DEBCAD n.º 37.371.497-1) e imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação acessória (Auto de Infração DEBCAD n.º 37.371.498-0 – CFL 68).

A empresa tem por objeto social o desenvolvimento de atividades de laboratórios, tais como: fabricação, armazenamento, transporte, distribuição comercial, importação e exportação de produtos químicos e farmacêuticos, medicamentos, cosméticos, produtos de higiene e perfumes etc.

Os trabalhos foram iniciados em 02/05/2011 com a ciência via postal pelo contribuinte em 06/05/2011 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, que excluiu a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do Código Tributário Nacional – CTN, Lei n.º 5.172, de 25/10/1966, art. 138, parágrafo único, combinado com o Decreto n.º 70.235, de 06/03/1972, art. 7.º, § 1.º, procedimento este autorizado pelo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.º 08.1.90.00-2011-01481-3, emitido em 25/04/2011.

Traz uma relação dos Termos de Intimação Fiscal – TIF emitidos no procedimento fiscal.

PARTE "A" – DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL DECORRENTE DE REMUNERAÇÃO PAGA A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS:

A.1 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO PATRONAL DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DEBCAD 37.371.496-3:

As contribuições lançadas incidem sobre as remunerações pagas aos segurados empregados, por não atenderem aos pressupostos previstos na Lei n.º 10.101 de 19/12/2000, em seu artigo 2.º, § 1.º, e respectivos incisos. O pagamento da Participação nos Resultados, portanto, em desacordo com a legislação, lhe confere a característica de salário de contribuição para fins previdenciários.

Embora a empresa tenha firmado dois Acordos sobre a Participação nos Lucros ou Resultados, indicando que um refere-se aos trabalhadores que integram o Sindicato das Indústrias Químicas e outro ao Sindicato dos Propagandistas Vendedores de Produtos Farmacêuticos, os dois têm idêntico teor.

Efetua referidos Programas, a par da Convenção Coletiva de Trabalho, e na cláusula 9.ª do mesmo, que transcreve; consta disposição expressa de que o Grupo de Negociação foi aprovado pelos empregados da empresa. No entanto, a autuada não apresentou, a comprovação de eleição da comissão e atas de reunião referentes a esse grupo de negociação, conforme resposta da empresa ao Termo de Intimação Fiscal de 24 de abril de 2012, afirmando que a única comprovação é o próprio acordo assinado.

O artigo 2.º da Lei n.º 10.101/00 determina que a negociação é feita entre a empresa e seus empregados de forma que a PLR, para efeito de dispensa de incidência de contribuição previdenciária, está restrita às parcelas pagas aos empregados não alcançando estagiários, a cláusula 3.ª do programa da empresa, que transcreve, também

se encontra em dissonância com a Lei. A seguir, apresenta uma relação com beneficiários dos pagamentos de PLR, negritando os estagiários nela constantes.

O Programa de Participação nos Resultados do contribuinte em tela para o período em questão não foi arquivado na Entidade Sindical dos Trabalhadores, deixando de atender exigência relativa às regularidades formais do instrumento de instituição da PLR e contrariando o parágrafo 2.º, do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/00. É inerente à função de Auditor Fiscal identificar se a real intenção do legislador está sendo seguida. Descreve o art. 1.º da Lei n.º 10.101/00.

A cláusula 15 contém um item no qual há determinação de que a empresa por liberalidade poderá conceder prêmio adicional para seus colaboradores a ser definido pela diretoria da Galderma Brasil. Essa indefinição contraria o disposto no parágrafo 1.º, do artigo 2.º da Lei n.º 10.101/00. A Participação nos Lucros e Resultados deve ser atribuída pelo conjunto da força laboral, por critérios tão-somente objetivos. Sem o cumprimento dessa exigência, deixa-se de se constituir em motivação para a força de trabalho como um todo e passa a representar uma gratificação compensatória pelo esforço individual apresentado. Isto pode ainda demonstrar que para a empresa o programa é apenas cumprimento de mera formalidade, não expressando um real critério de aferição de produtividade. Transcreve a cláusula 15.

PARTE "B" – PENALIDADE APLICADA PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS CFL 68 - DEBCAD N.º 37.371.498-0

A empresa é obrigada a informar mensalmente por meio do documento a que se refere à Lei n.º 8.212/91, art. 32, inciso IV e parágrafo 3.º, acrescentados pela Lei n.º 9.528/97, os dados correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, conforme previsto na Lei n.º 8.212/91, art. 32, IV, e parágrafo 5.º, também acrescentado pela Lei n.º 9.528/97, combinado com o art. 225, IV, e parágrafo 4.º, do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, qual seja, a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), todos os fatos geradores das contribuições previdenciárias relativos à competência a que se refere.

O contribuinte apresentou as GFIP com informações de declaração parcial da remuneração dos empregados não relacionando, portanto, todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, estando em desacordo com o disposto na Lei. Estes valores não declarados correspondem ao salário de contribuição descrito da "Parte A" deste relatório para as competências fevereiro e março/2008, ou seja, a Participação nos Lucros ou Resultados.

Da Impugnação ao lançamento

A impugnação, que instaurou o contencioso administrativo fiscal, dando início e delimitando os contornos da lide, foi apresentada pelo recorrente em 20/06/2012 (e-fls. 219/242). Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada (e-fls. 608/632), pelo que peço vênha para reproduzir:

Devidamente intimado sobre o lançamento, comparece o contribuinte aos autos ofertando o instrumento de impugnação de fls. 219/242, aduzindo, em síntese, que:

1) Apresenta um resumo dos Autos de Infração e postula pela admissibilidade da impugnação tempestiva relativa às três lavraturas fiscais constantes destes autos.

PRELIMINARMENTE: REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

2) Embora os Acordos sobre a Participação nos Lucros ou Resultados tenham sido subscritos pelos Sindicatos Profissionais e lavrados em 03 (três) vias de igual teor, considerada a triplíce interveniência [empresa, grupo de negociação (empregados) e Sindicato Profissional], o que leva à insofismável conclusão de que os Sindicatos Profissionais são detentores de uma via dos respectivos acordos, um dos argumentos da fiscalização reside na suposta ausência de arquivamento dos acordos nas entidades sindicais dos trabalhadores.

3) Ocorre que a fiscalização deixou de averiguar junto a tais entidades sindicais se as mesmas detêm ou não em seus arquivos uma via dos respectivos Acordos sobre a Participação nos Lucros ou Resultados alusivos ao ano de 2007 e por eles subscritos.

4) Destarte, em observância ao artigo 16, inciso IV, do mencionado Decreto n.º 70.235/72, requer a Autuada que as diligências resultem na apresentação de respostas, devidamente comprovadas, aos seguintes quesitos:

a) o Sindicato dos Propagandistas Vendedores de Produtos Farmacêuticos do Estado de São Paulo tem em seus arquivos uma cópia do Acordo sobre a Participação dos empregados da Galderma Brasil Ltda. nos lucros ou resultados da empresa alusivo ao exercício de 2007?

b) o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas, Farmacêuticas, Plásticas e Similares de São Paulo e Região tem em seus arquivos uma cópia do Acordo sobre a Participação dos empregados da Galderma Brasil Ltda. Nos lucros ou resultados da empresa alusivo ao exercício de 2007?

c) Desde que data as entidades sindicais têm esses acordos em seus respectivos arquivos?

MÉRITO

DOS PROGRAMAS DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ADOTADOS PELA AUTUADA E SUA ADEQUAÇÃO AOS PRECEITOS DA LEI 10.101/00

Conceito e Elementos Caracterizadores

5) Apresenta histórico da participação nos lucros e resultados, sob o aspecto constitucional e legal. Não há, porém, na Constituição Federal ou mesmo na Lei n.º 10.101/00 um conceito de participação nos lucros ou resultados, devendo ser buscados na doutrina os subsídios para esta conceituação. Cita doutrinas. A participação nos lucros ou resultados na, realidade, refere-se a dois institutos distintos: participação nos lucros e participação nos resultados.

6) Na participação nos lucros, os empregados recebem uma parcela do lucro auferido pela empresa, para a obtenção do qual contribuiram. Na participação nos resultados, são estipulados previamente indicadores e metas que, uma vez atingidos, conferem ao empregado o direito a uma participação pré-ajustada, independentemente da verificação de lucros pela empresa. O elemento comum às duas modalidades é a liberdade na fixação dos objetivos a serem atingidos bem como o valor da participação.

7) A modalidade adotada pela autuada foi a participação em resultados, que se caracteriza, sinteticamente, pela fixação de indicadores e metas a serem atingidas pela empresa e pelos empregados, a livre critério das partes interessadas.

Acordos sobre a Participação nos Lucros ou Resultados com idêntico teor, embora referentes a trabalhadores representados por Sindicatos profissionais diferentes

8) A autuada tem empregados que são representados pelo Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas, Farmacêuticas, Plásticas e Similares de São Paulo e Região (atividade preponderante) e pelo Sindicato dos Propagandistas Vendedores de Produtos Farmacêuticos do Estado de São Paulo (categoria diferenciada – artigo 511, § 3.º, CLT), daí porque se sujeita a Convenções Coletivas subscritas por ambas entidades sindicais.

9) Ocorre que no bojo dessas Convenções Coletivas, inclusive com vigência durante o ano de 2007, há cláusulas (38 e 74) que ressalvam e dão prioridade à Participação nos Lucros ou Resultados estabelecida pelas empresas, nos termos da Lei n.º 10.101/00 e com a respectiva convalidação pela entidade sindical, mediante respectiva comunicação prévia do ente sindical. Ademais, possuindo empregados com representatividades sindicais diferentes, a autuada está justamente cumprindo o preceito legal constante da Lei n.º 10.101/00 que exige a participação do sindicato da respectiva categoria.

10) Quanto ao fato de os Acordos possuírem idêntico teor, não era de se esperar outra situação, já que se cuida da mesma empresa, não havendo ainda qualquer regra proibitiva nesse sentido, sendo certo que a universalidade dos critérios e condições constitui apanágio das benesses coletivas e revela clareza e objetividade das regras estabelecidas.

Eleição de Comissão e Atas de Reunião referentes ao Grupo de Negociação

11) Afigura-se flagrante o desrespeito ao princípio da legalidade! Não existe na Lei n.º 10.101/00 ou em qualquer outra norma de nosso ordenamento jurídico dispositivo que obrigue a empresa a elaborar e manter arquivadas atas de eleição e reunião dos representantes dos empregados nas comissões de negociação da participação nos resultados. Mais grave que isto: a Lei n.º 10.101/00 nada menciona sobre a forma de escolha desses representantes, sequer havendo amparo legal para a exigência de que sejam eleitos! Nada obriga a autuada, igualmente, a elaborar, guardar e apresentar, quando intimada, atas das reuniões de negociação de seus programas de participação nos lucros e resultados.

12) Cita trecho da ementa da cediça decisão proferida pelo extinto CRPS no caso da NESTLÉ (Processos 35464.003327/2005-83 e 35464.003351/2005-12).

13) Não bastasse isto, o Fisco inverte o ônus da prova da existência de irregularidades na conduta da autuada, atribuindo à empresa o ônus de comprovar a escolha pelos empregados dos seus representantes na comissão ou a negociação prévia dos programas. Ora, como bem observado na decisão do CRPS mencionada no tópico anterior, o sujeito passivo tributário tem a favor de si uma presunção de boa-fé, cabendo à Administração Pública a comprovação de qualquer tipo de irregularidade.

14) Outrossim, a negociação dos acordos restou documentalmente comprovada pelo fato dos instrumentos dos Programas de Participação estarem todos previamente assinados pelos representantes dos empregados, do empregador e dos sindicatos nas respectivas comissões, cabendo questionar se tais representantes colocariam sua chancela nesses documentos se não tivessem, de fato, participado das negociações de que eles resultaram.

15) Há cláusulas (9.ª) nos Acordos sobre Participações dos empregados da autuada nos Lucros ou Resultados da empresa que prevêm a constituição e nomeação dos membros que compõem a "Comissão do Bônus - PLR 2007", sendo que no intróito dos instrumentos consta o expresse aval do Sindicato da Categoria Profissional.

16) Estas circunstâncias foram completamente ignoradas no Relatório Fiscal, tendo o Fisco simplesmente optado por concluir pela desconformidade com a Lei n.º 10.101/00 com fundamento na não comprovação de eleição de comissão e apresentação de atas a que a autuada jamais foi obrigada a elaborar.

17) É de se destacar que todos os programas contam com a interveniência das entidades sindicais representativas das categorias profissionais dos empregados, signatárias dos Acordos, o que por si só, deveria atestar perante o Fisco a lisura do processo de escolha dos representantes dos empregados nas comissões e da negociação no âmbito delas desenvolvido. Foi exatamente a busca desta garantia que levou o legislador a exigir a presença do sindicato nas negociações sobre a participação nos lucros ou resultados, quer diretamente, por meio de convenções ou acordos coletivos, quer pela indicação de um representante nas comissões. Não é demais lembrar que a Constituição Federal atribuiu ao sindicato e não ao Fisco, a defesa dos interesses dos trabalhadores por eles representados.

18) Finalmente, há que se reiterar que mesmo a participação nos lucros ou resultados não negociada, mas instituída e paga por mera liberalidade do empregador, não perde sua natureza jurídica, mantendo a sua desvinculação da remuneração para todos os fins, inclusive não incidência das contribuições sociais, por força de imunidade tributária objetiva instituída pela Constituição Federal e ratificada pelo parágrafo 3.º, artigo 3.º, da Lei n.º 10.101/00. Em outras palavras, ainda que não tivesse havido a escolha pelos empregados de seus representantes ou mesmo negociação dos programas no âmbito das comissões, o que só se admite para efeitos de argumentação, tais circunstâncias não teriam o condão de vincular a participação nos resultados à remuneração, como foi feito nos lançamentos ora impugnados.

Arquivos dos Acordos nas Entidades Sindicais dos Trabalhadores

19) Transcreve o item 8 do Relatório Fiscal. Os Acordos sobre a Participação nos Lucros ou Resultados foram subscritos pelos Sindicatos Profissionais e lavrados em 03 (três) vias de igual teor, considerada a tríplice interveniência [empresa, grupo de negociação (empregados) e Sindicato Profissional], o que leva à inofismável conclusão de que os Sindicatos Profissionais são detentores de uma via dos respectivos acordos. Ademais, o arquivamento do Instrumento de Acordo de Participação nos Lucros ou

Resultados na entidade sindical dos trabalhadores visa dar ciência ao Sindicato profissional, de forma a possibilitá-lo a exigir e fiscalizar o cumprimento do plano, objetivo esse plenamente alcançado com a participação e subscrição das entidades sindicais nos acordos.

Pagamento extensivo a Estagiários

20) Transcreve o item 6 do Relatório Fiscal. Da leitura do trecho transcrito, constata-se que a Autoridade Fiscal, considerou apenas e tão somente a cláusula 3.ª que prevê o pagamento de parcela de Participação nos Lucros ou Resultados a estagiários está dissonante da Lei n.º 10.101/2000 e que a dispensa da incidência da contribuição previdenciária está restrita às parcelas pagas aos empregados.

21) Não há óbice ao pagamento Participação nos Lucros ou Resultados a estagiários, igualmente sem incidência de contribuição previdenciária, a começar pelo simples fato de que tal direito é extensivo a trabalhadores, e não somente a empregados, conforme previsão constitucional (artigo 7.º, XI, Constituição Federal) e infraconstitucional (artigo 1.º, Lei n.º 10.101/00).

22) A Lei n.º 6.494/77, vigente à época da celebração dos acordos e do pagamento da parcela, prevê em seu artigo 4.º que o estagiário pode receber bolsa de estudo, ou qualquer outra forma de contraprestação que venha a ser acordada, ressalvado o que dispuser a legislação previdenciária.

23) De igual sorte, o artigo 12 da nova lei do estágio (Lei n.º 11.788, de 25 de setembro de 2008) adotou a mesma diretriz. Forçoso concluir que os dispositivos transcritos autorizam o pagamento da parcela de participação nos lucros ou resultados a estagiários e sem a incidência de contribuição previdenciária, sendo que a nova lei faculta ao estagiário inscrever-se e contribuir como segurado facultativo.

24) Nesse quadro, merece destaque ainda o fato de que o artigo 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212/91, estabelece que não integra o salário de contribuição a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei n.º 6.494/77, sem embargo que não se divisa nos pagamentos efetuados pela autuada qualquer contraprestação por serviços prestados.

25) Destarte, também não há se cogitar de qualquer irregularidade no fato de os Acordos de Programa de Participação nos Resultados contemplar estagiários e muito menos há que falar em incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a eles.

26) Outrossim, ainda que não acolhidas as razões da autuada, tal como distinguido pelo próprio Relatório Fiscal, somente os valores pagos a estagiários a título de Participação nos Lucros ou Resultados estariam sujeitos à contribuição previdenciária, impondo-se rememorar, por oportuno, o disposto no artigo 184 do Código Civil.

Cláusula dos Acordos prevendo a possibilidade de a autuada, por liberalidade, definir um prêmio adicional aos seus colaboradores

27) Transcreve os itens 10 e 11 do Relatório Fiscal. Os fundamentos adotados caem por terra, inicialmente, apenas pelo fato de que na apuração da base de cálculo demonstrada no item 13 do Relatório de Fiscalização, não houve menção a um único centavo pago a título de prêmio adicional. Por outro lado, a fiscalização não apontou qualquer outra infração relativa ao recolhimento das contribuições previdenciárias durante o período de apuração (janeiro a dezembro/2008 e décimo terceiro salário), o que demonstra ter havido por parte da autuada a correta incidência sobre todas as verbas que integram o salário de contribuição no referido exercício fiscal auditado, fato esse também comprovado pelas inclusas folhas de pagamento dos meses de fevereiro/2008 e março/2008.

28) Acresça-se ainda que em relação à participação nos lucros ou resultados os programas prevêem regras claras e objetivas e que longe se encontram de ser "contagiadas" pela previsão da possibilidade de pagamento de um prêmio adicional.

29) De igual sorte, também não se divisa empecilho no fato de se clausular, em sede de Acordo sobre Participação nos Lucros ou Resultados, a possibilidade de pagamento de um prêmio adicional, por liberalidade, ainda que desvinculado das regras do programa, situação que poderá, conforme o caso, ensejar a incidência previdenciária, o que não ocorreu.

Inexistência de fraude ou dissimulação do pagamento de salários na forma de participação nos resultados

30) A autuada entende por bem destacar que inexistente qualquer dúvida ou controvérsia no presente processo acerca da natureza de participação nos resultados dos valores que serviram de base de cálculo para os lançamentos ora impugnados, sendo pacífico que:

a) o pagamento da participação sempre esteve ancorado em prévios acordos firmados por Comissões compostas por representantes dos empregados, do empregador e dos sindicatos; e,

b) esses acordos previam metas globais e individuais a serem cumpridas, condicionando o pagamento da participação ao atingimento desses resultados.

31) Em nenhum momento do Relatório Fiscal cogita-se no pagamento dissimulado de salários na forma de participação nos resultados ou qualquer outro tipo de fraude. E nem poderia ser de outra forma, já que isso jamais ocorreu. A autuada sempre respeitou a periodicidade mínima semestral para pagamento da participação nos resultados e nunca deixou de conceder reajustes salariais a seus empregados nas datas-bases, conforme previsto nas convenções coletivas aplicáveis. Além deles, concede também reajustes salariais por mérito, com base nas Avaliações de Desempenho.

32) Neste contexto, inexistente suporte legal para a procedência das autuações, estando as participações nos resultados pagas pela recorrente ao abrigo da imunidade tributária objetiva prevista pela Constituição, não havendo que se falar, portanto, em obrigação principal de recolhimento das contribuições previdenciárias e obrigação acessória correspondente à declaração nas guias GFIP dos valores pagos a título de Participação nos lucros ou resultados como fato gerador de contribuições previdenciárias.

Da Imunidade Tributária Objetiva Instituída pelo Artigo 7.º, XI, da Constituição Federal

33) Transcreve os itens 7 e 9 do Relatório Fiscal. No que respeita ao fundamento adotado no item 9 do Relatório, o mesmo é acolhido pela autuada na medida em que restou imune de dúvidas: 1) o pagamento da participação sempre esteve ancorado em prévios acordos firmados por Comissões compostas por representantes dos empregados, do empregador e dos sindicatos; e, 2) esses acordos previam metas globais e individuais a serem cumpridas, condicionando o pagamento da participação ao atingimento desses resultados.

34) De outra banda, relevante acrescentar, neste sentido, que o artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, ao desvincular a participação nos lucros ou resultados da remuneração, criou uma hipótese de imunidade tributária objetiva, afastando por completo qualquer possibilidade de que esta parcela sofra a incidência de tributos que tenham por fato gerador a remuneração, como é o caso das contribuições sociais lançadas no AI ora impugnado. Traz doutrina.

35) Em relação às contribuições sociais incidentes sobre a remuneração, a participação nos lucros ou resultados goza, portanto, de autêntica imunidade tributária, que não pode ser olvidada por norma infraconstitucional. A Lei n.º 10.101/2000, que regulamenta o instituto, deve, assim, ser interpretada de acordo com esta premissa.

36) Postula pelo provimento da impugnação para efeito de se cancelar os Autos de Infração lavrados.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ (e-fls. 608/632), primeira instância do contencioso tributário. Na decisão *a quo* foram refutadas cada uma das insurgências do contribuinte por meio de razões baseadas nos seguintes tópicos: **a)** Da Participação nos Lucros e/ou Resultados – PLR; **b)** Da eleição do grupo de negociação; **c)** Do arquivamento do termo de PLR na entidade sindical; **d)** Pagamento de PLR a estagiários; **e)** Do pagamento de “prêmio adicional”; **f)** Da garantia de percepção do PLR; e **g)** Da obrigação acessória (informação de todas as contribuições em GFIP) – CFL 68.

Ao final, consignou-se que julgava improcedente a impugnação.

Do Recurso Voluntário e encaminhamento ao CARF

No recurso voluntário, interposto em 24/08/2016 (e-fls. 673/709), o sujeito passivo, reiterando termos da impugnação, postula, inicialmente, que o julgamento seja convertido em diligência. Subsidiariamente, a reforma da decisão de primeira instância, a fim de cancelar o lançamento. Ainda, subsidiariamente, caso seja entendido que parte dos valores não respeitam os limites da Lei n.º 10.101, que sejam desmembrados e individualizados tais valores.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Preliminar de Diligência necessária; **b)** Preliminar Incerteza e iliquidez do pretense crédito tributário; **c)** Preliminar da indevida inovação do critério jurídico da autuação fiscal; **d)** Da regularidade dos Programas de Participação nos Resultados adotados pela recorrente e sua adequação aos preceitos da Lei 10.101/2000: i) conceito e elementos caracterizadores, ii) sobre os acordos sobre a participação nos lucros ou resultados, iii) eleição de comissão e atas de reunião referentes ao grupo de negociação, iv) arquivos dos acordos nas entidades sindicais dos trabalhadores, v) pagamento extensivo a estagiários, vi) cláusula dos acordos prevendo a possibilidade de pagamento de prêmio adicional, vii) inexistência de fraude ou dissimulação do pagamento de salários na forma de participação nos resultados, viii) da imunidade tributária objetiva instituída pelo art. 7.º, XI, da Constituição Federal; **e)** Da necessidade de revisão do valor da multa aplicada.

Juntou avaliações que culminaram no pagamento da PLR (e-fls. 738/830). Afirma que se trata de amostragens para evidenciar regularidade nos critérios de aferição e objetividade no correto preenchimento da legislação.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator.

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator.

Admissibilidade

O Recurso Voluntário não atende a todos os pressupostos de admissibilidade.

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte, e apresenta-se tempestivo

(notificação em 25/07/2016, e-fl. 636, protocolo recursal em 24/08/2016, e-fls. 668/669, e despacho de encaminhamento, e-fl. 835), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

No entanto, o recurso não atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos. O recurso é cabível (previsto no Decreto 70.235), há interesse recursal (existe sucumbência após decisão da DRJ, o recorrente foi vencido em sua tese de defesa), o recorrente detém legitimidade para recorrer (considerando que está indicado como sujeito passivo do crédito tributário), mas, em contra fluxo, existe, ao menos parcialmente, fato impeditivo e/ou mesmo extintivo do poder de recorrer relativo à preclusão consumativa que se operou quanto à matéria não apresentada na impugnação, não controvertida tempestivamente nos autos e constantes como inovação no recurso voluntário, qual seja, a matéria posta como preliminar e intitulada “Da Incerteza e Iliquidez do pretense Crédito Tributário”.

É que na impugnação essa questão não foi apresentada. Não há uma só linha tratando dela.

Ora, os arts. 14, 16 e 17 do Decreto n.º 70.235, de 1972, dispõem que:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

(...)

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III – os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei n.º 8.748, de 1993)

(...)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997).

Desta forma, nos termos dos arts. 14 a 17 do Decreto n.º 70.235/72, acima transcritos, a fase litigiosa do processo administrativo fiscal somente se instaura se apresentada a impugnação contendo as matérias que delimitam expressamente os limites da lide, sendo elas submetidas à primeira instância para apreciação e decisão, tornando possível a veiculação de recurso voluntário em caso de inconformismo com as matérias julgadas, não se admitindo conhecer de inovação em sede de recurso.

A competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) circunscreve-se ao julgamento de “*recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial*”, de forma que não se aprecia a matéria não impugnada para enfrentamento em sede de revisão.

Se determinada matéria não foi impugnada ocorreu a preclusão consumativa, tornando inviável aventá-la em sede de recurso voluntário como uma inovação. Apenas matérias de ordem pública poderiam ser conhecidas, mas não é o caso dos autos, ainda que se force uma interpretação neste sentido. Ora, alegar que o crédito é ilíquido e incerto e que contém presunções e ilações não é matéria de ordem pública, poder-se-ia, em verdade, tratar do tema no mérito, debatendo o cancelamento, ou não, da exação. Aliás, em certa medida, o mérito abordará acerca do cancelamento, ou não, frente as alegações fiscais. Os fatos estão bem postos e são conhecidos pelo contribuinte, não há imprecisão nos fatos alegados pela fiscalização. O que pode se debater é se a autuação é, ou não, correta.

No sentido de não conhecer de matéria que não tenha sido objeto de litígio no julgamento de primeira instância o Egrégio CARF tem decidido: Acórdãos ns.º 9303-004.566 (3.ª Turma/CSRF), 2201-005.340 e 2202-005.612 (2.ª Seção/2.ª Câmara/2.ª Turma Ordinária, de minha relatoria), bem como em precedentes de minha relatoria quando integrando Turma Extraordinária da 1.ª Seção, Acórdão n.º 1002-000.102.

Deste modo, não conheço da inovação recursal trazida no recurso voluntário, que não se caracteriza como questão de ordem pública, deixando de apreciar matéria nova, inclusive, para evitar supressão de instância.

Sendo assim, conheço parcialmente do Recurso Voluntário (e-fls. 673/709), deixando de conhecer a temática posta no capítulo “Da Incerteza e Iliquidez do pretense Crédito Tributário”.

Apreciação de requerimentos antecedentes a análise do mérito

- Requerimento para apreciação de documentos novos

O recorrente junta prova documental (e-fls. 738/830) com o recurso voluntário, sendo avaliações que culminaram no pagamento da PLR e seriam amostragens para evidenciar regularidade nos critérios de aferição e objetividade no atendimento da legislação.

Pois bem. O caso dos autos trata de lançamento de ofício, tendo a fiscalização, após averiguações, entendido, em resumo, que o programa de participação nos resultados da autuada não atenderia aos critérios da Lei n.º 10.101.

O contribuinte, tempestivamente, apresentou impugnação e juntou os documentos com os quais pretendia demonstrar o seu alegado direito de não ser tributado, prova esta que entendia ser suficiente para demonstrar o seu arrazoadado, no entanto foi vencido na primeira instância, a qual expôs firmes razões para infirmar a tese jurídica do sujeito passivo. Neste diapasão, inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, observando o prazo legal, ocasião em que reafirmou suas razões e buscou, novamente, expor sua visão para o caso *sub examine*, tendo o cuidado de manter a vinculação de sua tese a matéria já fixada como controvertida, focando-se em contrapor os fundamentos da decisão de piso ao reiterar sua tese de defesa, não inovando a lide. Este é o cerne da apreciação neste capítulo.

Os documentos novos, em verdade, guardam relação com o quanto decidido pela DRJ e pretendem rebater as razões da decisão dentro do contexto já controvertido nos autos.

Disciplinando o processo administrativo fiscal, o Decreto n.º 70.235, de 1972, traz regramento específico quanto à apresentação da prova documental. Lá temos normatizado que, em regra, a prova documental será apresentada com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual (art. 16, § 4.º, *caput*). Porém, há ressalvas, isto porque resta previsto que não ocorre a preclusão quando: a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior (art. 16, § 4.º, alínea "a"); b) refira-se a fato ou a direito superveniente (art. 16, § 4.º, alínea "b"); **ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (art. 16, § 4.º, alínea "c").**

Dito isto, tenho que na resolução da lide, sempre que possível, deve-se buscar a revelação da verdade material, especialmente na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade ao administrado, objetivando efetiva pacificação do litígio. Em outras palavras, busca-se, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas do Decreto n.º 70.235, de 1972, mas também, de modo complementar, pela Lei n.º 9.784, de 1999, e, de forma suplementar, pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria, inclusive observando o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, dentro do âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18), sendo regido pelo princípio do formalismo moderado. A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º). Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê que o administrado tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão (art. 38, *caput*), os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I).

Por último, este Conselho tem entendido que é possível a apresentação de novos documentos quando da interposição do Recurso Voluntário (Acórdãos ns.º 2202-005.194¹, 2202-005.098², 9303-005.065, 9202-001.634, 9101-002.781, 9101-002.871, 9303-007.555, 9303-007.855 e 1002-000.460³).

Especialmente, tenho em mente que o documento novo, juntado com a interposição do recurso voluntário, quando vinculado a matéria controvertida objeto do litígio instaurado a tempo e modo com a impugnação, que, portanto, é relativo a questão controversa previamente delimitada no início da lide, não objetivando trazer aos autos discussão jurídica nova, mas tão-somente pretendendo aclarar matéria fática importante para o âmbito da *quaestio iuris*, deve ser apreciada regularmente, inclusive para os fins da busca da verdade material, da observância do princípio do formalismo moderado, bem como com base na esperada normatividade que deve ser dada para a alínea "c" do § 4.º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 1972, ao dispor que o documento novo pode ser apreciado quando se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado.

Sendo assim, os documentos juntados com o recurso voluntário serão apreciados (e-fls. 738/830) quando da análise do mérito.

- Requerimento para realização de Diligência

O recorrente requereu na impugnação a realização de diligência, reiterando este pleito no recurso voluntário. Apresentou quesitos. A diligência invocada, e tida por necessária, é

¹ Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 08/05/2019, que neste tema foi unânime.

² Acórdão de minha relatoria nessa Turma, julgado em 10/04/2019, por unanimidade.

³ Acórdão de minha relatoria ao integrar a Primeira Seção de Julgamentos do CARF, julgado em 04/10/2018.

no sentido de se oficiar os entes sindicais que foram parte nos Acordos de Participação nos Resultados (e-fls. 171/175 e 176/180) para informar se os documentos estão arquivados nos respectivos entes sindicais.

Pois bem. Não vejo qualquer equívoco na decisão objurgada ao indeferir o requerimento postulado. A análise do material posto no caderno processual não prescinde de diligência para suas conclusões.

A realização de diligência ou perícia pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador e este último ponto não é o caso em concreto. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, a diligência.

Efetivamente, entendo que não pode ser acolhido o requerimento de diligência, pois inexistente clara demonstração de pertinência para a sua realização. Existem elementos suficientes para formar a convicção; se este ponto fosse tão essencial poderia o próprio contribuinte requisitar a certidão de arquivamento e trazer aos autos ou, se lhe fosse negado, poderia apresentar cópia de protocolo de requisição e informar a negativa.

Destaque-se, outrossim, que, na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora de primeira instância determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Sendo assim, rejeito o requerimento de diligência.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

- Preliminar de indevida inovação do critério jurídico da autuação fiscal

Observo que a recorrente alega nulidade integral da decisão de piso. Afirma que houve inovação no critério jurídico.

Assevera que os fundamentos da autuação são ter infringido à Lei n.º 10.101, de 2000, no que se refere ao pagamento de PLR, face as irregularidades: (i) falta de demonstração da eleição da comissão que negociou as condições da PLR, e as respectivas atas de reunião; (ii) falta de arquivamento na entidade Sindical; (iii) pagamento de PLR para estagiários; e (iv) previsão de pagamento de "prêmio adicional".

Diz que a DRJ objetivou corrigir o lançamento com capítulo intitulado "Da Garantia de percepção do PLR". Neste a DRJ trata da cláusula de elegibilidade e diz que todos os segurados, independentemente de metas, são beneficiados com o PLR, além de falar que há cláusula prevendo pagamento fixo que desnatura o programa de PLR.

Continua na preliminar afirmando que a decisão de piso confundiu os critérios relativos à cláusula 4 com os critérios da cláusula 15, vez que as metas da cláusula 4 referem-se às vendas líquidas, enquanto o critério da cláusula 15 refere-se ao desempenho individual. Sustenta que as metas são compostas pelos índices de (i) vendas líquidas, (ii) resultado da empresa e (iii) desempenho individual. Argumenta que, se hipoteticamente o empregado apurar

0% de vendas líquidas, ele não será excluído do plano em razão dos outros critérios, haja vista que o objetivo é claramente não desprezar o empregado que teve um regular desempenho, mas que, por razões que fugiram do seu controle, não refletiu em um resultado positivo de vendas. Advoga que as avaliações dos empregados demonstram claramente os critérios que foram levados em consideração para o pagamento da PLR e junta avaliações de desempenho com o recurso voluntário. Expõe tabela sobre o pagamento de "prêmio adicional" (Bônus/PLR).

A própria DRJ fixa como temas controversos na lide (e-fl. 618):

- a) ausência de prova, pelo contribuinte, quanto à eleição da comissão que negociou as condições da participação nos lucros e resultados (Grupo de Negociação);
- b) ausência de prova do arquivamento dos termos dos programas de PLR na entidade sindical;
- c) pagamento de PLR a estagiários; e,
- d) previsão de pagamento de “prêmio adicional” sem critérios objetivos.

Pois bem. A fiscalização realmente não abordou o lançamento na forma como a DRJ delineou o específico capítulo “Garantia de percepção do PLR”.

Existe, efetivamente, inovações. Claras inovações! O relatório fiscal não cita o § 3.º da cláusula 3, não se fala em garantia indistinta ao recebimento de PLR, como consignou a DRJ com base na interpretação que fez do § 3.º da cláusula 3. O relatório fiscal não fala que o cumprimento de meta não seja um pré-requisito ao recebimento da PLR, enquanto a DRJ na leitura que faz do instrumento consigna que as metas não são pré-requisito ao recebimento, são mera formalidade. O relatório fiscal não faz crítica ao PLR por força de valor mínimo, enquanto isso a DRJ afirma conter, no Acordo de PLR, previsão de valor fixo que seria vedado, o que estaria previsto no § 4.º da cláusula 7, enquanto o relatório fiscal não fala neste dispositivo.

Com isso, devo afirmar que o assunto tratado pela decisão de piso no capítulo “Da garantia de percepção do PLR”, realmente, cuida de inovação de critério jurídico, todavia, como a DRJ aborda os outros capítulos da controvérsia, sendo eles independentes e suficientes ao exaurimento da competência da primeira instância, mesmo afastando o capítulo “Da garantia de percepção do PLR”, não vejo como necessário anular toda a decisão. Tão-somente afasta-se o capítulo deslocado que inova no critério jurídico. A nulidade é parcial, a decisão remanesce quanto aos demais capítulos. Ademais, pertinente invocar a teoria da causa madura para prosseguir com este julgamento.

Ora, extrai-se do vigente Código de Processo Civil (NCPC), aplicado supletiva e subsidiariamente no processo administrativo fiscal, que a lide administrativa pode ser julgada pela instância *ad quem*, quando o processo estiver em condições de imediato julgamento e for decretado a nulidade parcial da decisão de piso, unicamente para extirpar dela um único e específico capítulo, que inova no critério jurídico, remanescendo incólume os demais capítulos independentes da decisão *a quo*, sem prejuízo para o entendimento firmado pela primeira instância, que é infirmado no recurso voluntário e pode ser conhecido e decidido pelo CARF. Dicção do art. 1.013, § 3.º, II, combinado com o art. 15, do NCPC. Aliás, já apliquei a teoria da causa madura, com algum *distinguish* para o presente caso, em julgamento neste Colegiado, datado de 03/12/2019, na forma do Acórdão n.º 2202-005.744.

Sendo assim, acolho parcialmente a preliminar de nulidade, tão-somente para anular o capítulo da decisão de piso intitulado “Da garantia de percepção do PLR”.

Mérito

Inicialmente, consigno que a controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício por ter a fiscalização descaracterizado os efeitos tributários aplicados pelo contribuinte quanto as verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR). A fiscalização aponta irregularidades que teriam desvirtuado o instituto da PLR, de modo que os pagamentos passam a ter efeito salarial.

Os pagamentos de PLR descaracterizados foram efetuados em **Fevereiro e Março de 2008. Os pagamentos têm suporte em Acordos de Participação nos Lucros ou Resultados firmados em Janeiro de 2007** (e-fls. 171/175 e 176/180).

O lançamento é de Contribuições Sociais Previdenciárias Patronais (quota patronal e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT/GILRAT – Art. 22, I e II, Lei 8.212) e de Contribuições para Outras Entidades e Fundos (Terceiros). Outrossim, tem-se a aplicação da penalidade pelo descumprimento de obrigações acessórias (CFL 68 – não declaração em GFIP de todos os fatos geradores).

Dito isto, consoante noção cediça a *"escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Decreto-Lei n.º 1.598, art. 9.º, § 1.º; art. 967 do Decreto n.º 9.580, de 2018), cabendo à *"autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos"* nela registrados (art. 9.º, § 2.º; art. 968 do Decreto n.º 9.580, de 2018).

Por isso, o relatório da fiscalização (e-fls. 200/214) fundamenta os motivos da descaracterização da PLR paga, que levaram a lavratura da autuação. Eis as alegações da autoridade fiscal:

- A autuada não apresentou a comprovação de eleição da comissão e atas de reunião referentes aos grupos de negociação, afirmando que a única comprovação é o próprio acordo assinado;
- O programa em questão não foi arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, deixando de atender exigência relativa às regularidades formais do instrumento de instituição da PLR;
- Os Acordos não cumpriram o efeito visado pelo legislador, pois a PLR deve ser atribuída pelo conjunto da força laboral e os resultados devem ser preestabelecidos e auferidos de acordo com uma produtividade/critério negociado (o critério tem que ser objetivo, sob pena de indefinição e violação do art. 2.º, § 1.º)⁴, enquanto isso os

⁴ Art. 2.º, § 1.º 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.

instrumentos do caso concreto possuem cláusula contratual determinando que a empresa, por liberalidade, pode conceder prêmio para os colaboradores a ser definido pela diretoria, assim não haveria motivação para a força de trabalho e se estaria diante de uma gratificação compensatória por esforço individual, os acordos seriam mera formalidade, havendo garantia de percepção a todos os segurados, independentemente de resultados, o que seria irregular;

- A autuada firmou nos Acordos que a verba alcançava estagiários, sendo eles irregularmente elegíveis ao recebimento de PLR.

A primeira instância fixou como temas controversos na lide (e-fl. 618):

- a) ausência de prova, pelo contribuinte, quanto à eleição da comissão que negociou as condições da participação nos lucros e resultados (Grupo de Negociação);
- b) ausência de prova do arquivamento dos termos dos programas de PLR na entidade sindical;
- c) pagamento de PLR a estagiários; e,
- d) previsão de pagamento de “prêmio adicional” sem critérios objetivos.

Deste modo, cuidando-se de lançamento de ofício, que prescinde de aperfeiçoamento com a discussão de seu mérito no controle de legalidade, assim como considerando o litígio instaurado e a devolutividade da matéria pertinente as razões do lançamento fiscal, passo a fixar as premissas jurídicas e, em seguida, analiso as questões postas ao debate.

- Considerações básicas sobre a PLR (contexto legislativo do ano de 2008)

A denominada "PLR" é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Aliás, hodiernamente, está em vigência a Medida Provisória (MP) n.º 905, de 11 de novembro de 2019, ainda não convertida em lei na data desta sessão de julgamento, a qual pretende minimizar alguns aspectos discutidos em torno do instituto. Na exposição de motivos da MP consta que “[a] medida visa, ainda, gerar maior segurança jurídica em termos de verbas de participação nos lucros”⁵.

Muitas polêmicas interpretativas existem em torno do instituto e a MP objetiva, em outras palavras, positivar como única interpretação válida a normatização que ela prescreve. Todavia, a despeito da sua vigência, a mesma ainda não produziu efeitos no que tange à legislação da PLR, por força do art. 53, III, § 1.º, I⁶, combinado com o art. 48 da referida MP, e

⁵ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP%20905-19.pdf (Acesso em 16/01/2020).

⁶ Art. 53. Esta Medida Provisória entra em vigor:

III - na data de sua publicação, quanto aos demais dispositivos.

§ 1.º Esta Medida Provisória produzirá efeitos:

I - quanto ao disposto (...) no art. 48 na parte em que altera o art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, somente quando atestado, por ato do Ministro de Estado da Economia, a compatibilidade com as metas de resultados fiscais previstas no anexo próprio da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o atendimento ao disposto na Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, e aos dispositivos da Lei de Diretrizes Orçamentárias relacionados com a matéria.

ausência de ato do Ministro da Economia. Deste modo, eventual convergência a seus aspectos será condição meramente coincidente por força da interpretação possível na atual legislação da PLR (com redação anterior a MP).

Recentemente, em análise diversa da destes autos, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região afirmou que: *“A participação nos lucros e resultados – PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, decorrente de incentivo promovido pelo empregador para aumentar a produtividade de seus empregados. É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados”* (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível – 2119764 – 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, do mundo real ou, melhor dizendo, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte, especialmente para a análise que lhe afigurava. Porém, para fins previdenciários, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

É que, por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.º e reafirmada com outra linguagem no § 4.º do art. 218 da Carta Magna, a *“participação nos lucros, ou resultados”* (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba desvinculada da remuneração, de toda sorte, esta imposição ocorre desde que se atenda ao definido em lei específica.

Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei. O objetivo finalístico da norma é o bem-estar dos segurados empregados e a integração capital e trabalho em prol da economia nacional. Diferentemente da isenção, que possui interpretação restritiva, a imunidade, ao meu aviso, deve ser interpretada de acordo com sua finalidade.

Por conseguinte, a PLR, desvinculada da remuneração, tem natureza jurídica de imunidade objetiva, sendo figura contratual, convencional, inerente ao moderno instituto da negociação coletiva, como forma de integração capital e trabalho.

Em outras palavras, vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada à Terceiros (Outras Entidades e Fundos), havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga a classificação deste pagamento como desvinculado da remuneração, não servindo a verba de suporte fático de contribuições, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição, afastando-a como base de cálculo para fins de tributação.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei. Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor. Foi firmada a tese (Tema 344 da Repercussão Geral/STF): *"Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da "PLR" como verba *"desvinculada da remuneração"*, retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas à Terceiros.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, uma outra lei, além da Lei n.º 10.101? A legislação dos estagiários, por exemplo, poderia não proibir e, portanto, permitir que os estagiários recebam PLR, sendo eles elegíveis?

Parece-me que a resposta é negativa, vez que o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, ademais este raciocínio vem sendo seguido pelos demais Tribunais e, some-se a isto, o fato de que a Lei n.º 10.101 fala, no art. 2.º, apenas em empregados, isto é, nos titulares de vínculo de emprego, os regidos pela CLT. Ademais, o estagiário (regido atualmente pela Lei n.º 11.788, de 2008, anteriormente pela Lei n.º 6.494, de 1977) é diferente do aprendiz (regido pela CLT).

Nesta toada, debruçando-me sobre a Lei n.º 10.101, de 2000, com suas alterações para à época dos fatos impositivos em comento, observo, inicialmente, que na regulamentação da matéria o legislador fez questão de expressar que a mencionada 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. 7.º, inciso XI, da Constituição"* (Lei 10.101, art. 1.º).

Por conseguinte, desde logo, constata-se que a finalidade da PLR, para os fins da lei específica (Lei 10.101), é promover a integração entre o capital e o trabalho e incentivar ganho de produtividade, sendo firmada com os empregados (Lei 10.101, art. 2.º).

Num olhar mais amplo da Lei n.º 10.101, de 2000, verifico que o legislador fez questão de ressaltar que, atendida a referida lei, a participação nos lucros ou resultados *"não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade"* (Lei 10.101, art. 3.º).

Outrossim, preocupado com a razão de ser da PLR, objetivando deixar claro que não pode ser desvirtuada, o legislador fez questão de regram que é *"vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação anterior a Lei 12.832, de 2013. A autuação analisada é de 2008).

Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º). O que se espera é que seja razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acerto antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, havendo maior flexibilidade quando se destinar a integrar o capital e o trabalho (objetivar a participação no lucro), porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus escopos quando objetivar resultados (incentivar a produtividade).

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (Lei 10.101, art. 2.º, I, redação dada antes da Lei n.º 12.832, de 2013. A autuação analisada é de 2008)⁷.

Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa ter um cunho coletivo e ser possível de consulta pelos empregados, de modo que o instrumento de acordo celebrado deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores (Lei 10.101, art. 2.º, § 2.º).

Aliás, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora em espécie, o legislador estabeleceu que *"[t]odos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º, grifei). Complemente-se que, não raro, chamam-se os tais "planos" de "planos próprios", quando os planos não são aqueles fixados em convenção coletiva.

Conforme dispõe a lei específica (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º), no plano acordado deverão constar *"regras claras e objetivas"* (contornos concretos), fixando-se os direitos

⁷ A redação ainda sem efeitos dada pela MP n.º 905, de 2019, deixa de exigir a participação sindical, obrigando apenas que seja comissão paritária escolhida pelas partes.

substantivos da participação (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e das regras adjetivas (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo"*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *"índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *"programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II).

Relembre-se que a "PLR" é sinônimo de *"participação nos lucros"*, mas também pode ser *"participação nos resultados"*, sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"⁸ e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"⁹. Para a doutrina juítrabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço. Aliás, complementa-se, outrossim, que muitos denominam o plano voltado aos lucros de PLR (ou, simplesmente, PL), mantendo a designação mais conhecida, enquanto o plano dirigido aos resultados, para alguns, é denominado de PPR – Programa de Participação nos Resultados.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia*, entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução de conflitos (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho, muitos exigem que o pagamento não ocorra antes do acordo ser subscrito pelas partes, podendo já ter sido iniciado ou até encerrado o exercício.

⁸ Neste sentido conferir precedente judicial: TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019.

Em sentido similar, conferir voto vencedor no Acórdão n.º 2402-006.068, de 03 de abril de 2018, do CAREF, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson.

⁹ Idem.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e índices previamente ajustados, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com mais clareza e o quanto mais brevemente possível seus desafios, metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho, exigindo-se uma assinatura previamente razoável ao fim do exercício do acordo subscrito pelas partes.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em "*pactuados previamente*" ela trata no mesmo enunciado prescritivo de "*programas de metas, resultados e prazos*" (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios "*índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa*" (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo "*pactuados previamente*". Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Em outras palavras, o verbete "*pactuados previamente*" está conectado unicamente com "*programas de metas, resultados e prazos*", muitos vão resumir dizendo que são conectados aos PPR, ademais, muitos podem pensar que a expressão sequer é associada diretamente ao *caput*, quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social em comento, possam ser utilizados *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados em anos anteriores, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101.

De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que, ao menos, é razoavelmente esperado que este instrumento negociado, para resultados, esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais ou da comissão paritária, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia ou de reuniões etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passarei a análise que capitularei para os pontos atacados do programa de PLR da contribuinte.

Pois bem. A contribuinte alega regularidade nos pagamentos a título de PLR advogando não poder haver a descaracterização deles, devendo-se manter hígido seu entendimento, sua contabilidade, conforme escriturou e declarou, não sendo devedora de contribuições previdenciárias ou daquelas destinadas a Terceiros (Outras Entidades e Fundos), não tendo as verbas pagas natureza remuneratória.

Neste sentido, a lide está instaurada e conta com questões para deliberação.

Por organização metodológica, primeiro, aprecio as problemáticas envolvendo a “PLR EMPREGADOS” e, posteriormente, a “PLR Estagiários” e, em seguida, analiso a penalidade “CFL 68”.

PLR EMPREGADOS

A defesa alega improcedência da autuação sobre a PLR paga aos empregados. Aborda a regularidade dos Programas de Participação nos Resultados adotados e sua adequação aos preceitos da Lei n.º 10.101, de 2000. Capitula a legitimidade do seu PLR com base nos temas: i) conceito e elementos caracterizadores, ii) sobre os acordos acerca da participação nos lucros ou resultados, iii) eleição de comissão e atas de reunião referentes ao grupo de negociação, iv) arquivos dos acordos nas entidades sindicais dos trabalhadores, v) cláusula dos acordos prevendo a possibilidade de pagamento de prêmio adicional, vi) inexistência de fraude ou dissimulação do pagamento de salários na forma de participação nos resultados, vii) da imunidade tributária objetiva instituída pelo art. 7.º, XI, da Constituição Federal.

Ao meu modo, passo a capitular a análise, sem prejuízo ao enfrentamento de todas as questões necessárias ao julgamento.

- Da análise da participação sindical (ou representante sindical), da eleição da comissão, da análise da negociação (debates e atas) e do arquivamento do instrumento.

A fiscalização desconsidera o plano sob o argumento de que, após intimação fiscal, não se apresentou a comprovação de eleição da comissão, tampouco se exibiu atas de reuniões referentes aos grupos de negociação. A autuação diz, ainda, que o programa em questão não foi arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, deixando de atender exigência relativa às regularidades formais do instrumento de instituição da PLR. A defesa rebate as acusações.

Pois bem. Observo que os instrumentos de Acordo (e-fls. 171/175 e 176/180) possuem participação sindical (e-fls. 175 e 180), ademais foram firmados em janeiro de 2007, sendo os pagamentos de PLR em fevereiro e março de 2008, tendo sido subscritos por “Representantes da Empresa” (4 membros) e pelos representantes dos empregados denominados de “Grupo de Negociação” (4 membros), com o aval do ente sindical, pelo que não concordo com a autuação ao questionar por ata de eleição de representante dos empregados ou ao questionar por atas de reuniões e de deliberações.

Ora, não consta que os instrumentos tenham sido impugnados pela classe trabalhadora e a assinatura dos instrumentos formaliza as deliberações e espelham o acordado. Inexiste regra ou norma jurídica que preveja que para validade de um contrato (de um Acordo) se apresente anotações/atas de reuniões que antecedem a formalização do instrumento. A Lei n.º 10.101 não prevê necessidade de procedimento específico para escolha de representantes ou para substanciar a assinatura que consolida o quanto negociado e pactuado. De logo, conclui-se que participação sindical ou representação sindical houve e que, pela ótica aqui apreciada, os acordos são hígidos.

Doutro lado, com o carimbo sindical e a anuência do sindicato no que se refere ao Acordo firmado pela classe empregadora e representantes dos empregados, tenho, ao meu aviso, não ser razoável descaracterizar os Acordos, sob o argumento de que existe irregularidade

formal, vez que não apresentado prova do arquivamento sindical, após intimação fiscal, enquanto o recorrente requer diligência para oficial o sindicato e este confirmar o arquivamento.

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) há muito já teve a oportunidade de decidir, em relatoria do Ministro Luiz Fux, hodiernamente compondo não mais o STJ, mas o Excelso STF, que a eventual ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracterizaria a participação nos lucros da empresa para ensejar incidência de contribuição previdenciária, *verbis*:

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

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

2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos (arts. 2.º e 3.º, da MP 794/94; art. 2.º, §§ 1.º e 2.º, da MP 860/95; art. 2.º, § 1.º e 2.º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2.º, MP 1.698-46/1998; art. 2.º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7.º, IX).

3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.

4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.

5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.

6. **A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.**

7. O Recurso Especial não é servil ao exame de questões que demandam o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos, em face do óbice erigido pela Súmula 07/STJ.

8. *In casu*, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, *verbis*: "*Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados, estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados. Analisando o Plano de Participação nos Resultados (PPR) da autora, encontram-se as seguintes características: a) tem por objetivo o atingimento de metas de resultados econômicos e de produtividade; b) há estabelecimento de índices de desempenho econômico para a unidade e para as equipes de empregados que a integram; c) fixação dos critérios e condições do plano mediante negociação entre a empresa e os empregados, conforme declarações assinadas por 38 (trinta e oito) funcionários (fls. 352/389); d) existência de regras objetivas de participação e divulgação destas e do*

desempenho alcançado. Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597)

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006.

10. Recurso especial não conhecido.

(REsp 865.489/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 26/10/2010, DJe 24/11/2010)

De mais a mais, no caso concreto, os Acordos possuem clara chancela sindical (e-fls. 175 e 180), ainda que não seja uma chancela informando e comprovando o arquivamento, veja-se trecho de assinatura constante nos instrumentos:

*Representante do Sindicato dos Propagandistas Vendedores de Produtos,
Farmacêuticos do Estado de São Paulo.*

Sr. Sergio Ferreira Alves

(e-fl. 175)

*Representante do Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias Químicas,
Farmacêuticas, Plásticas e Similares
de São Paulo e Região.*

Milton Pereira de Hungria

(e-fl. 180)

Assim, restam superados os argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizarem a natureza da PLR paga em relação ao capítulo ora em vergasta. Porém, como existem mais pontos a ser enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante e independente, mantenho a análise.

- Da análise da existência de cláusula prevendo o pagamento de prêmio adicional (inexistência de motivação e necessidade de critérios objetivos)

A fiscalização alega que os Acordos (e-fls. 171/175 e 176/180) não cumpriram o efeito visado pelo legislador, pois a PLR deve ser atribuída pelo conjunto da força laboral e os resultados devem ser preestabelecidos e auferidos de acordo com uma produtividade/critério negociado (o critério tem que ser objetivo, sob pena de indefinição e violação do art. 2.º, § 1.º), pelo que, quando os instrumentos do caso concreto possuem cláusula contratual determinando que a empresa, por liberalidade, pode conceder prêmio para os colaboradores a ser definido pela diretoria, não há motivação para a força de trabalho e se está diante de uma gratificação compensatória por esforço individual, sendo os acordos mera formalidade, havendo garantia de percepção da PLR a todos os segurados, independentemente de resultados, sendo irregular os Acordos. A defesa alega regularidade nos programas de PLR.

Observo que a crítica da fiscalização foi baseada na seguinte assertiva (e-fl. 203 do relatório fiscal):

10. A cláusula 15 contém um item em que há determinação de que a empresa por liberalidade poderá conceder prêmio adicional para seus colaboradores a ser definido pela diretoria da Galderma Brasil. Essa indefinição contraria o disposto no parágrafo 1.º, do artigo 2.º, da Lei 10.101/2001. A Participação nos Lucros e Resultados deve ser atribuída pelo conjunto da força laboral, por critérios tão-somente objetivos. Sem o cumprimento dessa exigência, deixa de se constituir em motivação para a força de

trabalho como um todo e passa a representar uma gratificação compensatória pelo esforço individual apresentado. Isto pode ainda demonstrar que para a empresa o programa é apenas cumprimento de mera formalidade, não expressando um real critério de aferição de produtividade. A seguir encontra-se trasladada a referida cláusula 15: (...).

Por sua vez, importa transcrever trechos das regras dos Acordos (e-fls. 171/175 e 176/180), *verbis*:

Cláusula 1 – Objetivo do Programa:

Em atendimento ao cumprimento da Lei 10.101 de 19 de dezembro de 2000, ser uma ferramenta altamente motivacional, que possibilite aos empregados da Galderma Brasil receber um prêmio de incentivo com base nas metas coletivas e individuais alcançadas em 2007, previamente definidas e divulgadas.

Cláusula 2 – Nome do programa de Participação nos Lucros ou resultados:

"BÔNUS - PLR 2007"

Cláusula 3 – Elegibilidade:

Todos os empregados da empresa, incluindo os Estagiários, que em 31/12/2007 mantenham contrato de trabalho com a Galderma Brasil Matriz - 00.317.372/0001-46 e Filiais: 00.317.372/0003-08 e 00.317.372/0004-99, observadas as condições e exceções previstas nesse acordo.

(...)

Cláusula 4 – Metas:

Atingir no mínimo 85% dos resultados dos parágrafos abaixo:

§ 1. Vendas líquidas estabelecidas no *budget versus* real.

§ 2. "Total das Receitas Líquidas de Vendas de Produtos" menos os "Custos dos Produtos Vendidos" e "Despesas Operacionais" = Resultado.

§ 3. Objetivos Individuais resultantes da Avaliação de Desempenho.

(...)

Cláusula 7 – Valor e critério de avaliação do prêmio de cada empregado:

O valor do "BÔNUS - PLR 2007" será definido pelo cumprimento da meta expressa na cláusula 4.

§ 1. O valor do prêmio equivalerá de 30% a 70% de um salário nominal, podendo, todavia, variar para cima outros 95%, vide cláusula 15, de acordo com a avaliação do supervisor com relação ao cumprimento das metas individuais pré-estabelecidas e firmadas expressamente entre as partes responsáveis no formulário de avaliação anual de desempenho, à disposição no departamento de Recursos Humanos ou com cada empregado.

§ 2. Nessa condição, o prêmio individual poderá variar de 60% a 195% do salário nominal, vide cláusula 15, sendo que a soma dos prêmios pagos por departamento não poderá exceder ao valor da verba orçamentária (*Budget*) deste.

§ 3. Fica estabelecido o valor mínimo para base de cálculo de R\$ 850,00 (Oitocentos e Cinquenta Reais), para os empregados que recebem salário inferior a este, e, será calculado conforme parágrafo 1 da cláusula 7.

§ 4. Mesmo em caso do NÃO atendimento às metas estabelecidas na cláusula 4, os funcionários que atendam à cláusula 3, ainda permanecerão elegíveis ao recebimento de 100% do Desempenho Individual, citado na cláusula 15, ou seja, R\$ 510,00 (Quinhentos e Dez Reais).

Cláusula 8 – Salário de referência para o pagamento do prêmio:

Será o salário de Dezembro de 2007, já corrigido com os índices aprovados nos acordos coletivos com os sindicatos de classe, e, será o salário constante na Rescisão do Contrato de Trabalho para os casos de desligamentos anteriores à divulgação dos índices de Dissídio.

Cláusula 9 – Coordenação do Programa: O programa será coordenado pela "Comissão do BÔNUS - PLR 2007" formada para o ano de 2007 pelos membros abaixo, sendo os Representantes da Empresa nomeados pela direção da empresa e o Grupo de

Negociação aprovado pelos empregados da empresa, conforme manifestação expressa pela vontade da maioria.

§ 1. São Representantes da Empresa:

(...)

§ 2. São Representantes dos Empregados (Grupo de Negociação):

(...)

Cláusula 15 — Tabela de Premiação

O valor do "BÔNUS — PLR 2007" será definido pelo cumprimento das metas, conforme expressa na cláusula 4 e cláusula 15. Vide quadro abaixo:

Metas em Percentuais	% Vendas Líquidas	% Resultado da Empresa	% Desempenho Individual*
85%	0%	0%	0% a 60%
85,1% a 95%	10%	20%	0% a 66%
95,1% a 99%	15%	30%	0% a 72%
99,1% a 101%	20%	40%	0% a 78%
101,1% a 105%	25%	50%	0% a 84%
Acima de 105,1%	30%	60%	0% a 95%

*Forma de cálculo da Avaliação do Desempenho:

Não Alcançados (<85%) = 0

Parcialmente alcançados (85.1% - 95%) = 0.66

Quase alcançados (95.1% - 99%) = 0.72

Totalmente alcançados (99,1% - 101%) = 0.78

Superados 1 (101,1% - 105%) = 0,84

Superados 2 (Acima de 105,1%) = 0,95

A empresa, por liberalidade, poderá definir um prêmio adicional, para seus colaboradores, a ser definido pela Diretoria da Galderma Brasil.

Pois bem. Analisando as regras dos Acordos (e-fls. 171/175 e 176/180) entendo que eles apresentam regras claras e objetivas, as quais sequer são questionadas diretamente no relatório fiscal. As regras dos Acordos possuem normas substantivas (estabelecem a relação jurídica que gera o direito à PLR e resulta nas respectivas obrigações – cláusulas 1, 2, 3) e possuem normas adjetivas (explicitam o procedimento para o efetivo recebimento e concretização da PLR – cláusulas 4 em diante).

Neste sentido, importante focar, doravante, no apontamento fiscal que desconsidera todo o plano informando que na cláusula 15 se contém item em que há determinação de que a empresa por liberalidade pode conceder prêmio adicional para seus colaboradores a ser definido pela diretoria e que essa forma de exposição, que é indefinida, contraria a Lei 10.101 e transforma o plano num instrumento de validação de uma gratificação compensatória pelo esforço individual apresentado.

Pois bem. A despeito da anotação do relatório fiscal, analisando o plano não concordo com a afirmativa, ademais não consta que se tenha feito uso do dispositivo, vale dizer, que tenha sido pago PLR com base na citada norma de aplicação subsidiária no contexto normativo em que inclusa a dita cláusula. Ademais, a fiscalização não aprofunda o tema.

Ora, as demais cláusulas bem estruturam o plano de PLR, além disto a cláusula 4 fixa metas, seja as metas coletivas (§ 1.º e 2.º) ou a individual que se afere de acordo com avaliação de desempenho (§ 3.º), enquanto a cláusula 15 prevê o valor da PLR e interage em conjunto com aquela e consta que não sendo a meta alcançada, seja a coletiva (vendas líquidas e resultado da empresa) ou a individual (desempenho individual), o empregado pode ficar sem receber. Não vejo óbice no plano permitir a aferição de metas coletivas ou de meta individual,

aliás a recorrente trouxe com o recurso voluntário exemplos de avaliações de desempenho (e-fls. 738/830).

Ademais, no caso dos autos não se critica a clareza das regras, nem se critica a periodicidade dos pagamentos, nem se rebate as metas fixadas na cláusula 4, não se fala em pagamento fixo ou mínimo, nem se critica o momento da assinatura do plano, não se fala em desvirtuamento das avaliações.

Assim, entendo que restam superados os argumentos complexivo utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza da PLR paga aos Empregados.

- Conclusão da análise da rubrica PLR EMPREGADOS

Considerando o até aqui analisado, assiste razão ao contribuinte, sendo afastado do lançamento a incidência de contribuições previdenciárias e a destinadas à terceiros da rubrica "PLR EMPREGADOS".

PLR ESTAGIÁRIOS

A defesa alega que os estagiários podem receber PLR. A fiscalização afirma que os estagiários não podem ser elegíveis ao recebimento de PLR.

- PLR paga aos Estagiários (Não empregados)

Consta do relatório fiscal que foi efetivado pagamento de PLR aos Estagiários, os quais, decerto, não possuem vínculo de emprego. Por sua vez, o contribuinte afirma ser possível a percepção da PLR, pois a antiga lei do estágio (Lei 6.494, de 1977) ou, ainda, a nova lei do estágio (Lei 11.788, de 2008) rezam que é possível ao estagiário, além da bolsa, receberem qualquer outra forma de contraprestação que venha a ser acordada.

Pois bem. Primeiro, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei n.º 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados dos "empregados", não contemplando estagiários ou eventuais contribuintes individuais. Segundo, as leis dos estagiários regem situação específica e não é ligada as disposições da CLT, que regem os empregados e aprendizes. Terceiro, parece-me intelectivo que a bolsa e outras contraprestações para os estagiários não se confundem com as verbas pagas em razão de vínculo de emprego, a finalidade específica da PLR é destinada para empregados, categoria distinta dos estagiários.

Reporto-me, ainda, ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, tendo compreendido que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor (somente essa lei rege a PLR, portanto), veja-se o paradigma:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA

LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): *"Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos *"empresa" x "empregados"*. Decerto, neste contexto, não se aplica as disposições para os estagiários como pretende a recorrente.

Sendo assim, sem razão o recorrente neste capítulo, mantenho o lançamento da “PLR ESTAGIÁRIOS” (nomes negritados no item 13 do relatório fiscal, e-fls. 205/209, conferir item 6 do relatório fiscal, e-fl. 203).

CFL 68 – PENALIDADE MULTA ACESSÓRIA

- Obrigação Acessória. CFL 68.

A defesa advoga o cancelamento do auto de infração no que se refere a multa acessória pela não informação das contribuições em GFIP.

Ora, a multa aplicada decorreu do descumprimento da obrigação acessória prevista no artigo 32, IV, e §§ 3.º e 5.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentado pela Lei n.º 9.528/1997, combinado com o artigo 225, IV, e § 4.º, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999, tendo em vista a apresentação de GFIP com dados não correspondentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias, conforme apurado na fiscalização.

Pois bem. Como consignado no caderno processual a multa está capitulada no artigo 32, § 5.º, da Lei n.º 8.212/1991, acrescentados pela Lei n.º 9.528/1997, e nos artigos 284, II (com a redação dada pelo Decreto n.º 4.729/2003) e 373 do RPS.

Em decorrência dos fatos, conclui-se como parcialmente acertada a aplicação da sanção, pois a apresentação da GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores

configura infração à legislação previdenciária, punível com multa. A questão é que parte do lançamento está sendo afastado (levantamento PLR Empregados), de modo que, para essa parte, o lançamento não se mantém e o cálculo da multa não pode levar em consideração a base extirpada.

Ademais, como houve mudança legislativa com a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, deve-se aplicar a multa mais benéfica, recalculando e comparando as multas, prevalecendo a mais vantajosa, seja a da legislação atual ou a da legislação pretérita, importando que se observe o disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN¹⁰.

Veja-se que as competências da autuação estão compreendidas no interregno da vigência do art. 35, I, II, III, da Lei n.º 8.212, com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, por conseguinte é de momento anterior a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, que deu nova redação para o preceito legal sancionador em referência da Lei n.º 8.212.

Neste diapasão, deve-se considerar a retroatividade benigna, se for o caso, aplicando a multa mais favorável ao sujeito passivo, por ocasião do pagamento ou do parcelamento, conforme a situação, haja vista que os percentuais da multa do art. 35 da Lei n.º 8.212, com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1999, variam em função do prazo do pagamento do crédito tributário/previdenciário, de modo que a comparação com a disciplina da nova lei somente poderá ser aferida por ocasião do pagamento ou parcelamento, devendo o valor da multa ser revisto, se for o caso, consoante o art. 2.º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14/2009.

A penalidade mais benéfica, no caso concreto, é passível de aplicação *ex officio*, consoante disposto na Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 14, de 04 de dezembro de 2009, combinado com o art. 476-A da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, incluído pela Instrução Normativa RFB n.º 1.027, de 2010.

Observe-se, inclusive, que, para o cálculo das multas por descumprimento das obrigações de natureza previdenciária (principais ou acessórias), deve-se adotar posicionamento no sentido da aplicação de uma multa única, quando houver descumprimento de obrigações principais e acessórias, por considerar ser a sistemática mais benéfica ao contribuinte, com lastro na proibição do *bis in idem*, pelo que deve se observar todos os processos em relação a mesma ação fiscal.

Tome-se, por diretriz, inclusive, o disposto na Súmula CARF n.º 119, nestes termos: *“No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória n.º 449, de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício*

¹⁰ Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

de 75%, prevista no art. 44 da Lei n.º 9.430, de 1996.” (**Vinculante**, conforme Portaria ME n.º 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Por fim, tratando-se de lançamento de ofício, isto é, de exigência de crédito tributário constituído pela administração tributária em trabalho de fiscalização, por não conformação da atividade do contribuinte à *mens legis*, não é aplicável a multa de 20% do art. 61, § 2.º, da Lei 9.430, pois ela trata de mero inadimplemento de tributo já constituído ou de antecipação já reconhecida e não recolhida a tempo e modo, situações que não prescindem da constituição ou da exigência impositiva efetivada de ofício pela Administração.

Sendo assim, com parcial razão o recorrente, de modo que tendo sido afastado do lançamento o levantamento “PLR Empregados”, deve-se recalcular o CFL-68 e, neste contexto, é importante aplicar a Súmula CARF n.º 119, devendo-se observar o cálculo da multa mais benéfica, se cabível, a ser realizado no momento do pagamento ou parcelamento.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em resumo, conheço parcialmente do recurso voluntário, deixando de conhecer a temática posta no capítulo “Da Incerteza e Iliquidez do pretense Crédito Tributário”, conheço dos documentos novos relativos a lide instaurada com a impugnação, rejeito o requerimento de diligência, acolho parcialmente a preliminar de nulidade da decisão de piso apenas para anular o capítulo intitulado “Da garantia de percepção do PLR”, de toda sorte, sendo essa nulidade absorvida pela análise do mérito. Quanto ao mérito, dou-lhe provimento parcial, reformando a decisão de piso, para afastar do lançamento o “PLR Empregados” e, diante disto, deve ser recalculada a multa aplicada nos termos da Súmula CARF n.º 119. Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço em parte do recurso, para, na parte conhecida, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para afastar do lançamento o “PLR Empregados” e, diante disto, deve ser recalculada a multa aplicada nos termos da Súmula CARF n.º 119.

É como Voto.

(documento assinado digitalmente)

Leonam Rocha de Medeiros