



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

Processo nº 16327.001146/2009-76
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.564 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de junho de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(Assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Dione Jesabel Wasilewski, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Daniel Melo Mendes Bezerra, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra acórdão da 3ª Turma da DRJ/CGE, que julgou procedente em parte a sua impugnação.

Adoto, em parte, o relatório do acórdão recorrido por sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

Trata-se de Auto de Infração (AI - DEBCAD nº 37.133.468-3) lavrado contra a empresa acima identificada referente às seguintes contribuições devidas à Seguridade Social: (a) quota patronal (22,5%) e (b) contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho - GIILRAT (1%), incidentes sobre remuneração (PLR) paga a segurados empregados.

O crédito tributário abrange as contribuições devidas nas competências 02/2005, 02/2006, 03/2006 e 11/2006, totalizando o valor de R\$ 11.590.151,48 (onze milhões, quinhentos e noventa mil, cento e cinquenta e um reais e quarenta e oito centavos), consolidado em 04/11/2009, do qual foi dada ciência ao Sujeito Passivo em 06/11/2009, conforme Folha de Rosto do Auto de Infração (fls. 1).

De acordo com o Relatório Fiscal do Auto de Infração de Obrigações Principais (fls. 313/334), ao serem examinados documentos tais como folhas de pagamento, Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, Guias da Previdência Social - GPS, Convenções Coletivas de Trabalho, Acordos Próprios de Participação nos Lucros ou Resultados, Livros Razão e Diário, constatou-se o não recolhimento das contribuições sociais incidentes sobre os pagamentos aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados” (PLR) efetuados em desacordo com a legislação vigente (Lei 10.101/00).

As remunerações referentes ao PLR foram apuradas a partir de informações obtidas das folhas de pagamentos apresentadas pela empresa em 06/07/2009, em arquivo magnético (CD) com estrutura prevista no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD. Tais valores foram confirmados com a contabilidade do sujeito passivo, entregue na mesma data, também em arquivo magnético (DVD).

A multa incluída na presente autuação considerou as alterações legislativas provenientes da edição da Medida Provisória nº 449, de 03 de dezembro de 2008, convertida, em 27 de maio de 2009, na Lei nº 11.941, a qual alterou as alíquotas da multa aplicada aos lançamentos de ofício referentes à totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros), em especial nos casos em que ocorreram, simultaneamente, a falta de recolhimento, falta de

declaração e/ou declaração inexata, pelo que deve ser adotada a multa mais benéfica ao contribuinte em obediência ao art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

O crédito lançado encontra-se fundamentado na legislação constante do anexo FLD - Fundamentos Legais do Débito (fls. 6/7). As bases de cálculo, as respectivas contribuições previdenciárias e os acréscimos legais estão discriminadas no anexo DD - Discriminativo do Débito (fls. 4/5).

A Auditora Fiscal autuante apresentou os seguintes anexos explicativos: Anexo I - Demonstrativo do Valor Pago de PLR por Beneficiário (02/2005), Anexo II - Demonstrativo do Valor Pago de PLR por Beneficiário (02/2006, 03/2006 e 11/2006),

Anexo III - Cálculo do Valor Máximo de PLR (alguns casos) e Anexo IV - Multa Fina! Aplicada.

Na mesma ação fiscal foram, ainda, lavrados os seguintes documentos: Auto de Infração de Obrigações Principais (AIOP) DEBCAD nº 37.133.469-1, referente às contribuições destinadas aos Terceiros incidente sobre o PLR pago aos segurados empregados e Auto de Infração de Obrigações Acessórias - AIOA DEBCAD nº 37.133.470-5, referente à multa aplicada por descumprimento de obrigação acessória de apresentar GFIP com as informações referentes a todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Além dos relatórios supracitados integram o Auto de Infração DEBCAD nº 37.133.468-3 os seguintes documentos: IPC - Instruções para o Contribuinte (fls. 2/3); Relatório de Vínculos (fls. 8/9); TDM - Totalização de Débito por Moeda (fls. 10); TIPF - Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 109/112); Termo de Constatação e de Intimação Fiscal (fls. 114/116); Termo de Intimação Fiscal (fls. 117/124); TEPF - Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal (fls. 125) e Recibos de Entrega de Arquivos Digitais (fls. 270/294).

IMPUGNAÇÃO de 04/12/2009 (fls. 365/401)

Dentro do prazo regulamentar (fls. 410) a empresa impugnou o lançamento por meio do instrumento de fls. 365/401, com a juntada de documentos de fls. 402/405 e 407/408 (instrumento particular de mandato; cópia de Ata de Reunião do Conselho de Administração e da Assembléia Geral Extraordinária; cópia de documentos de identificação do patrono) apresentando, resumidamente, as seguintes alegações:

O auto de infração DEBCAD nº 37.133.470-5, que trata de hipótese de descumprimento de obrigações acessórias, tem sua razão de ser umbilicalmente vinculada ao AI DEBCAD nº 37.133.468-3. A procedência da aplicação de multa por informação incorreta em GFIP depende totalmente do reconhecimento da procedência da tese defendida pelo Fisco, em relação aos alegados pagamentos de salários-contribuição referidos no outro auto de infração. Evidencia-se, assim, a

conexão entre os casos, tornando indispensável que o julgamento de ambos os casos ocorra conjuntamente.

Os autos de infração ora contestados se fundam em ficções, teses, criadas a partir de critérios pessoais sobre como deveriam ser as condições do PLR firmado entre o Contribuinte e seus empregados, como se o Fisco tivesse liberdade, autonomia ou poder para desconstituir relações legitimamente entabuladas, única e tão-somente para criar obrigações tributárias imaginárias e ilegais.

A Participação nos Lucros ou Resultados da empresa foi erigida a condição de direito constitucional fundamental, pelo que os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados estão, por determinação constitucional, desvinculados da remuneração, constituindo uma imunidade tributária. Tal mandamento foi confirmado pela Lei 10101, de 19/12/2000.

Por consequência, mostra-se totalmente ilícita a pretensão do Fisco, que se apresenta como se detentor fosse de um processo legislativo exercido a esmo, de modo interesseiro e imoral, refutando todas as claras vedações constantes do Texto Constitucional e da lei para convolar em salário de contribuição um benefício que nenhuma relação com salário tem, que às escâncaras está desvinculado de qualquer remuneração oriunda do trabalho e que está protegido constitucionalmente pela imunidade, para inclui-lo na base de cálculo de contribuição social, sob singelos e equivocados argumentos de que essa ou aquela formalidade não teria sido observada no pagamento dos PLR nos anos de 2005 e 2006.

Não há na Constituição Federal ou na lei 10.101/00 uma disposição sequer que autorize o Fisco a desconstituir os pagamentos feitos a título de PLR pelo Contribuinte em caso de não atendimento de qualquer das disposições fixadas, a transformar os valores pagos em salários-contribuição e, a partir disso, exigir do Contribuinte os tributos e multas referidos nas autuações.

O artigo 116, do Código Tributário Nacional, com a alteração introduzida pela Lei Complementar nº 104/01, permitiu a descon sideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador ou os elementos constitutivos da obrigação tributária, observados, no entanto, os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. Como essa disposição da LC ainda depende de regulamentação específica seu conteúdo ainda é inaplicável e, sendo assim, a autoridade fiscal esta inapta a descon siderar os termos e condições de ajustes como os de participação nos lucros e resultados do Contribuinte, assinados livremente entre as partes, homologados pelo Sindicato da Categoria, alicerçada em meras presunções de que não teria havido conhecimento prévio dos empregados sobre o conteúdo daqueles PLR pagos em 2005 e 2006. Assim, na medida em (i) que a Legislação vigente considera imunes à tributação as verbas pagas a título

de participação nos Lucros ou resultados das empresas, (ii) a lei não retira de tais verbas o benefício da imunidade, ainda que ausente qualquer dos requisitos previstos na Lei 10101/00 na sua concessão - o que se admite apenas para argumentar, (iii) que a Lei não autoriza o Fisco a mudar a natureza de tais benefícios, notadamente para fins tributários, transformando-os em salários-contribuição, e, finalmente, (iv) que o fato descrito no auto de infração de obrigações principais não se amolda à nenhuma hipótese de incidência fixada em abstrato na Lei, para surgimento da obrigação tributária relativa aos encargos tributários pretendidos pela Autoridade Tributária o ato administrativo ora impugnado revela-se ilegal, porque praticado a margem de qualquer lei que possa lhe assegurar sustento, revelando, assim, hipótese de nulidade do indigitado ato administrativo e do crédito tributário correspondente, o que, desde já, espera o Contribuinte venha a ser decretado por essa r. Delegacia de Julgamento. A caracterização do PLR como salário de contribuição partiu de uma premissa fundamental: a de que os empregados somente tiveram conhecimento das condições dos Acordos Próprios firmados com o Contribuinte por ocasião dos pagamentos das PLR em 2005 e 2006, inexistindo nesses casos a negociação prévia a que se refere a Lei 10.101/00, o que se demonstra equivocado pelos seguintes motivos:

Primeiramente, porque a exigência feita de apresentação de atas evidenciando a negociação prévia foge à capacidade atribuída ao Fisco.

Em segundo lugar, porque ficou evidenciado flagrantemente o excesso de poder no desempenho da fiscalização que adentrou na análise e julgamento pessoal de aspectos que nenhuma ligação têm com a sua função ou com a Administração Tributária, posto que integram, segundo a própria lei determina claramente, a competência do Sindicato da Categoria dos Bancários e, última análise, do Ministério do Trabalho. Ao Fisco Federal não compete manifestar-se sobre os eventuais direitos refletidos nos acordos coletivos de PLR na medida que a respectiva defesa foi atribuída ao Sindicato e estando ele comprovadamente presente na negociação e assinatura dos acordos de 2004 e 2005 está comprovado o atendimento dos interesses coletivos.

Em terceiro lugar, porque as suposições adotadas pela fiscalização não soam críveis.

Em quarto lugar, porque o Contribuinte não tinha nenhuma razão para esconder de seus colaboradores a existência de negociações em torno de propostas de participação nos lucros.

Em quinto lugar, a improcedência da afirmação da Senhora Fiscal pode ser re-confirmada pela total inexistência de reclamações trabalhistas movidas contra o Contribuinte envolvendo qualquer benefício relativo aos PLR de 2004 e 2005, pagos em 2005 e 2006.

Admite-se o uso de ficções ou presunções no campo tributário. Todavia, seu uso não pode se contrapor à direitos maiores, como o da legalidade cerrada e da segurança jurídica. Nesses termos, somente é possível o uso de presunções ou ficções jurídicas pelo Fisco quando expressamente autorizadas por Lei, não podendo o agente público criar ou aplicá-las segundo suas experiências pessoais.

Por essas razões, a decretação da nulidade do auto de infração de obrigações principais é requerida desde já, porque lavrado em abuso de poder, desprovido de fundamentação concreta e sem adequação e entrosamento dos fatos narrados com a capitulação da infração.

Os planos de PLR 2004 e 2005 entabulados entre o Contribuinte e seus Empregados respeitaram a legislação aplicável:

Está comprovado pelos documentos entregues durante a fiscalização que os planos de PLR foram firmados pelas pessoas determinadas pela Constituição Federal e pela Lei 10.101/00: o Contribuinte e seus Colaboradores. Portanto, os PLR pagos em 2005 e 2006 atenderam à primeira condição de validade do PLR que é a presença das partes efetivamente interessadas.

Foram entregues durante a fiscalização cópias das Convenções Coletivas entabuladas entre o Contribuinte e seus Colaboradores relativamente ao PLR dos anos de 2004 e 2005, pagas nos anos de 2005 e 2006, respectivamente, restando atendido o requisito instrumental estabelecido no artigo 2º da Lei 10.101/00.

No entender da fiscalização, somente com a assinatura das convenções para pagamento das PLR e que os beneficiários passaram a ter conhecimento dos planos, ou seja, tais condições não teriam sido pactuadas previamente, como requer a lei. As Convenções não representam a fixação rígida e limitadora dos direitos substantivos da participação, mas meras regras adjetivas e gerais dessa participação. A quantificação da PLR de cada empregado resulta da análise dos demonstrativos de resultados da empresa e das avaliações pessoais dos colaboradores, que embora não mencionados formalmente nos diversos instrumentos de acordo, deles fazem parte integrante. É o que resulta da interpretação lógica e sistemática do conjunto de documentos entregues à Fiscalização. Daí porque e irrelevante o fato dos instrumentos terem sido assinados em determinada data e os respectivos pagamentos terem sido efetivados poucos dias após.

Diversas são as circunstâncias que podem afetar o montante dos lucros a serem partilhados: o volume de lucros a distribuir, se existentes; ainda que não tenham sido detalhadas nos acordos coletivos, todas as circunstâncias influentes no resultado da empresa, do Grupo Econômico, da atividade comercial e individual dos beneficiários para fins de PLR são de conhecimento público de todos os beneficiários; não há irregularidade alguma no fato de haver na determinação do

lucro a ser partilhado a influência de fatores externos; o empregador é senhor absoluto na definição do montante partilhável.

Dos planos de PLR relativos aos exercícios de 2004 e 2005 participou ativamente o Sindicato dos Trabalhadores em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, homologando ao final os acordos coletivos.

Estando evidenciado o atendimento de todos os requisitos determinados em lei para a concessão dos benefícios inerentes aos programas de PLR pagos em 2005 e 2006, são válidas e eficazes as convenções coletivas firmadas entre o Contribuinte e seus empregados, bem assim, os pagamentos que deles decorreram. Assim, é defeso ao agente ou mesmo ao julgador em sede administrativa declarar sua nulidade para travestir os benefícios pagos em salário de contribuição.

Destaca-se que a escrituração do Contribuinte, mantida com observância das disposições legais, faz prova em seu favor em relação aos fatos nela registrados. Com efeito, os pagamentos feitos pelo Contribuinte a título de PLR foram devidamente registrados em sua escrituração contábil. E neste aspecto específico vale o registro de que nenhum aspecto contábil relativo aos pagamentos feitos pelo Contribuinte aos seus colaboradores seja em 2005, seja em 2006, a título de PLR, foi impugnado pela digna Agente Fiscal.

Não há na autuação de Obrigações Principais uma só prova da veracidade do que foi ali alegado pela Agente Fiscal. Além de seu entendimento pessoal acerca do que foi ou possa ter sido, nada mais há que sustente o que foi ali registrado.

O excesso e o desvio de poder são evidentes nos casos vertentes. A criação de teses para imputação de responsabilidade tributária não encontra guarida no ordenamento jurídico. Espera, pois, o Contribuinte, sejam acolhidas as preliminares arguidas para decretação da nulidade do Auto de infração de obrigações principais ora combatido diante das diversas ilegalidades que nele se vislumbra, ou, no mérito, que seja a referida pretensão tributária declarada improcedente, anulando-se, consequentemente, numa situação ou noutra o alegado crédito tributário.

A decisão de primeira instância julgou improcedente a impugnação (fls. 468/487), nos termos da seguinte ementa:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO DA EMPRESA.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço.

CONVENÇÃO COLETIVA / ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

As Convenções Coletivas / Acordos Coletivos de Trabalho comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS (PLR). DESATENDIDA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. INCIDÊNCIA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A Lei nº 10.101/00 é bastante clara quando, em seu art. 2º, § 1º dispõe que devem constar dos instrumentos de negociação da PLR “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado” e que os “critérios e condições” devem ser “pactuados previamente”. Desta forma, não há espaço para dúvida na interpretação: o acordo que prevê programa de metas deve ser firmado em data anterior ao início do período a que se referem os lucros e resultados, de forma que os participantes possam ter ciência dos requisitos a serem adimplidos para fazerem jus ao pagamento a título de participação nos lucros e, então, poderem direcionar seus esforços em tal sentido.

Cientificado do acórdão da DRJ em 11/06/2010 (fl.490), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário (fls.496/512), tempestivamente, em 06/07/2010, alegando, em síntese:

- A assinatura do acordo da PLR marca o término das negociações e não o início como quer fazer crer a Fiscalização, não havendo que se falar em não conhecimento prévio das regras;

- Não há discricionariedade no pagamento do plano. O lucro a ser partilhado exerce influência do mercado externo porque a diretoria exerce seus poderes em nome do acionista controlador, localizado na França. Uma coisa é a influência desse acionista no lucro, outra coisa é a influência desse controlador nos termos e condições do PLR, o que nunca ocorreu.

- O não atingimento da meta integral por determinada área de negócios não invalida o pagamento parcial da PLR, posto que mesmo a meta não sendo alcançada, não há impedimento que haja reconhecimento proporcional entre o benefício pago e o resultado atingido.

- Quanto à participação do sindicato no plano próprio de PLR, aduz que o art. 170 da Constituição Federal assegura-lhe a liberdade para desenvolver a sua atividade econômica;

- Não é porque as metas não foram estabelecidas numericamente que não há regras objetivas. Foram avaliados critérios objetivos de capacidade técnica, assiduidade, comprometimento, respeito, pontualidade, relacionamento com a equipe, qualidade de atendimento, entre outros.

- A autuação é decorrente de abuso de poder;

- Houve infringência aos princípios da estrita legalidade, razoabilidade e proporcionalidade.

Por fim, requer seja dado provimento ao presente recurso, sendo anulado o presente Auto de Infração.

É o relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Da afronta a princípios constitucionais

Não podem ser apreciados os argumentos baseados em inconstitucionalidade de tratado, acordo internacional, lei ou decreto pelas razões que a seguir serão expostas.

A competência para decidir sobre a constitucionalidade de normas foi atribuída especificamente ao Judiciário pela Constituição Federal no Capítulo III do Título IV. Em tais dispositivos, o constituinte teve especial cuidado ao definir quem poderia exercer o controle constitucional das normas jurídicas. Decidiu que caberia exclusivamente ao Poder Judiciário exercê-la, especialmente ao Supremo Tribunal Federal.

Por seu turno, a Lei nº 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, *in verbis*:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.”

Entretanto, a argumentação do recorrente não escapa de uma necessidade de aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, deixo de conhecer as alegações afetas à constitucionalidade de normas, como infringência aos princípios da estrita legalidade, proporcionalidade e razoabilidade.

Da Participação nos Lucros e Resultados

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue:

Constituição Federal - 1988

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

(...)

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

(...) (grifos nossos)

Lei nº 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º 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.

(...) (grifos nossos)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena. O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Assim, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Nesse contexto, logicamente, os trabalhadores precisam saber previamente dos critérios e condições acordados com a empresa, constantes daquele instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, dentre outros, de forma que possam, de forma periódica, acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores vinculados ao pagamento da PLR. Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR.

Do exame dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, temos que, afora os parâmetros nela estabelecidos, não constam regras detalhadas sobre as características dos acordos a serem celebrados, de forma que os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do art. 2º, tem liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.

As disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, nos permitem inferir, portanto, que o objeto do acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela atinente à PLR, independentemente de fixação dos objetivos a serem alcançados. Os exemplos reportados na Lei em comento indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, de forma que a natureza jurídica específica de tal verba seja preservada. Assim, o pagamento da PLR não se constitui em mera gratificação legalmente prevista, mas em verdadeiro mecanismo de integração entre o capital e o trabalho, pois, atingidas as metas estabelecidas no acordo ou convenção coletiva, tanto os trabalhadores como os empregadores sairão beneficiados.

Com as considerações acima, passa-se à análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, notadamente quanto à integração ou não da referida verba no conceito de salário de contribuição para fins de determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, assim trata do conceito de salário de contribuição bem como das hipóteses de não-incidência tributária, conforme segue:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...) (grifos nossos).

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...) (grifos nossos)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho - CCT são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela Constituição Federal, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e/ou resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei nº 10.101/2000.

O Auditor-Fiscal autuante em momento algum desconsiderou o Acordo Coletivo apresentado pela impugnante, apenas constatou que os mesmos não se coadunam com os preceitos estabelecidos pela Lei 10.101/2000 para excluir da tributação previdenciária as verbas distribuídas a título de PLR aos empregados.

A Lei nº 10.101/2000 permite a livre negociação entre as partes, desde que com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos (necessidade de o programa estar vinculado ao alcance do lucro ou dos resultados), e quanto às regras adjetivas (possibilidade de se aferir o cumprimento das metas da empresa, como um todo).

É, portanto, um acordo prévio quanto aos direitos e quanto às obrigações. O Acórdão CARF nº 2401-00.545, de 19/08/2009, é nesse sentido:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Com essas considerações, pode-se perceber que o objetivo do legislador é a integração do trabalhador na empresa, não de forma aleatória, mas efetiva, de modo que uma melhor produtividade, melhor eficiência, ou melhores índices alcançados pelo empreendimento resultem na participação dos empregados no capital social.

Para tanto, a Lei 10.101/2000, pressupõe a existência de regras, as quais, efetivamente, devem ser cumpridas pelas partes.

As partes acordantes são os empregados e o empregador, mas sempre com a participação do Sindicato dos trabalhadores, seja através de um representante indicado pela entidade (inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000), seja por instrumento de Convenção ou Acordo Coletivo de trabalho (inciso II do referido artigo 2º).

Resta, pois, verificar, para a situação apresentada nos autos, se foram perseguidos nos acordos celebrados os ditames estabelecidos pela lei de regência.

A justificativa para a caracterização da verba denominada Participação nos Lucros e Resultados (PLR) como parcela integrante do salário de contribuição dos empregados vinculados à empresa foi extensamente fundamentada pela Auditora Fiscal autuante em seu Relatório Fiscal, no qual ressaltou, resumidamente:

O programa de participação nos lucros ou resultados deve ser implantado como forma de integrar o capital e o trabalho, sendo imperioso o estabelecimento prévio dos indicadores que serão utilizados para este fim.

O contribuinte efetuou o pagamento de PLR aos seus empregados com base em dois instrumentos distintos de negociação: (a) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos, as quais atenderam aos requisitos legais e os pagamentos a título de PLR efetuados até os limites nelas previstos foram considerados de acordo com a legislação c, portanto, não estão incluídos no presente levantamento, posto que foram descontados dos totais pagos; (b) Acordos Planos de Participação em Lucros ou Resultados (acordos coletivos - planos próprios) que, por estarem em desacordo com a legislação, foram consideradas verbas integrantes do Salário de Contribuição e integram o presente lançamento tributário.

Em 2005 e 2006, a empresa efetuou pagamentos a título de PLR aos seus empregados com base nos planos próprios (rubrica 0158 - PLR - Partic. nos Lucros da folha de pagamento). Contudo, da análise de tais planos, verificou-se que os mesmos somente foram firmados após o encerramento do ano a que se referiam, com a fixação de vigência retroativa.

Constatou-se que os valores de PLR são discricionariamente definidos e pagos pela empresa, sendo considerados, inclusive, resultados globais da instituição (empresas fora do país). Há ingerência de decisão externa dos comandos centrais (exterior) sobre o pagamento da PLR feito no Brasil, sem qualquer previsão de tal fato nos acordos coletivos. Tais fatores demonstram a falta de clareza e objetividade das regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, o que fere o disciplinado na Lei específica.

O contribuinte foi solicitado a prestar esclarecimentos adicionais acerca da aplicação do plano, por meio dos Termos de Intimação Fiscal de 26/05/2009 e 16/09/2009, a partir dos quais concluiu a Auditora Fiscal que:

As metas de desempenho, o orçamento, para as áreas de negócios (áreas de atuação) são estabelecidas pela Casa Matriz (sediada em Paris) ou pelos comandos centrais localizados no exterior;

Com relação ao resultado (sucesso) das áreas de atuação e considerando que a comparação efetiva entre o orçado e o realizado deve ser feita entre a coluna “Forecast” e a coluna “Final”, constantes do Anexo da Carta BNPP/DIJUR7087/09, conclui-se que em 2004 não houve sucesso da área (orçado = 138.103 / realizado = 118.224) e, portanto, não poderia nem deveria ter havido pagamento a título de PLR no ano seguinte, uma vez que todos os critérios devem ser atingidos, como expressamente determinado nas premissas do Anexo do próprio acordo coletivo;

O sindicato dos empregados não interveio direta ou indiretamente na determinação do orçado, quer da empresa quer das áreas;

Os empregados são avaliados por fatores/aspectos altamente subjetivos. No critério “comportamento profissional” são considerados comprometimento, criatividade, ambição e reatividade e, no caso de ocupantes de cargo de nível gerencial, há também a avaliação do “comportamento gerencial” que leva em conta responsabilidade, confiança, cooperação transversal e autonomia;

A empresa não conseguiu explicar como obteve e calculou o valor efetivamente pago a título de PLR a cada empregado, demonstrando a discricionariedade utilizada na definição dos montantes a serem pagos, que estão inclusive sujeitos à ingerência de decisão externa dos comandos centrais localizados fora do Brasil. Cita como exemplo os casos de Francisco Freitas de Oliveira que, referente ao ano de 2004, tendo um salário mensal à época de R\$ 16.450,00 e conforme enquadramento teria direito a um mínimo de 2,02 salários, recebeu de fato R\$ 1.206.054,00, valor este que a empresa não soube explicar como foi obtido;

Alguns formulários de avaliação estavam sem a média global, tais como o de Renato Celso Theodoto e Mareio Alexandre Georgetti;

Em 2005, não havia previsão de limite máximo para pagamento de PLR. Entretanto, em 2006, quando houve fixação de limite máximo, ocorreu pagamento de PLR acima do limite estabelecido, contrariando o próprio plano, como no caso de Débora Lynn I-Iirst, Luís Ricardo Berlfein e Mareio Alexandre Georgetti.

Do exame das folhas de pagamento de 2005 e 2006, observou-se que vários casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados, paga com base nos acordos coletivos, excedia em dezenas de vezes o valor do salário base do próprio empregado, como no caso dos segurados Alexandre Carlos Lintz, Francisco Freitas de Oliveira, Paulo Eduardo Waack, Renato Celso Theodoro, Thaies Gabay, Débora Lynn Hirst, Eduardo Francisco Loverro, Hitosi Hassegawa, Luís Ricardo Berlfein e Mareio Alexandre Georgetti (fls. 330).

Nesses termos, verifica-se que a Auditora Fiscal apresentou todos os fatos e justificativas para a caracterização da verba Participação nos Lucros e Resultados, paga em desacordo com os dispositivos da Lei 10.101/00, como integrante do Salário de Contribuição mensal da Impugnante. Toda a análise realizada e as conclusões emitidas tiveram como base documentos apresentados pela empresa no decorrer da ação fiscal, inexistindo as alegadas “ficções, teses, criadas a partir de critérios pessoais sobre como deveriam ser as condições do PLR firmado entre o Contribuinte e seus empregados”.

Todavia, alisaremos de forma isolada cada um dos motivos que levaram a Fiscalização a considerar o PLR do recorrente como parcela integrante do salário de

contribuição para fins de incidência da contribuição previdenciária, quais sejam: inexistência do acordo prévio, ausência de regras claras e objetivas e ausência de participação do sindicato.

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PPR

São abalizadas as teses que se formaram neste Conselho acerca do momento da assinatura do PLR. Alguns firmaram entendimento no sentido de que a formalização do plano deve ser anterior ao exercício a que corresponde; outros entendem que essa formalização pode ocorrer mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR.

É sabido que a assinatura do plano representa o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência. Assiste razão ao recorrente quando assevera que a Lei nº 10.101/2001 não delimita um marco temporal para assinatura do acordo. Todavia, mesmo não me filiando ao entendimento dos que pensam que a assinatura do programa deve ser obrigatoriamente anterior ao exercício a que se refere, entendo que a formalização do PLR/PPR deverá se dar anteriormente ao pagamento de qualquer uma de suas parcelas, bem como a formalização deverá ocorrer, se não antes, ao menos no decorrer do exercício a que se refere.

No caso dos autos, o Auditor notificante assinala que o PPR foi assinado nas seguintes datas:

- a) Os pagamentos feitos aos empregados a título de PLR, referentes ao exercício de 2004, feitos com base no acordo coletivo, foram realizados em fevereiro de 2005, tendo sido tal acordo firmado apenas em 24 de fevereiro de 2005, mesmo mês da distribuição da verba em questão;
- b) Os pagamentos feitos aos empregados a título de PLR, referentes ao exercício de 2005, feitos com base no acordo coletivo, foram realizados em 2006, tendo sido tal acordo firmado apenas em 23 de fevereiro de 2006, mesmo mês da distribuição da quase totalidade da verba em questão.

Verifica-se, pois, que para ambos os programas, a formalização só ocorreu no exercício seguinte ao que se referiam. A ausência de assinatura do acordo dentro do mesmo ano, a meu ver, descaracteriza o programa, eis que, a rigor, houve o pagamento sem a fixação de regras para o seu recebimento.

Ainda que se possa dizer que as regras estariam estabelecidas no decorrer das negociações, a ausência de formalização do acordo, não gera qualquer garantia que as regras que estavam sendo negociadas seriam as definitivas.

Destarte, entendo que o pagamento no exercício seguinte culminou no descumprimento da obrigação imposta na Lei nº 10.101/2010, de que as metas deverão ser previamente pactuadas.

Assim, nego provimento ao recurso nesse tocante.

Participação do Sindicato

Em relação à participação do representante sindical nas negociações do PLR, exigência legal, inserta no art. 2º, I, da Lei nº 10.101/2001, para o caso que se cuida esse requisito não comporta maiores digressões, eis que a recorrente reconheceu que não houve a participação do sindicato nas negociações, se limitando a asseverar que agiu pautada no princípio da liberdade de iniciativa, previsto no art. 170 da Constituição Federal.

Portanto, a ausência de participação do sindicato na negociação é mácula que invalida o PPR, nos termos em que concebido pela Lei nº 10.101/2001.

Desse modo, também quanto a este aspecto não assiste razão ao recorrente.

Da fixação de regras claras e objetivas

Quanto a este aspecto, é necessário repisar o que exposto pela Fiscalização, no sentido de que os empregados são avaliados por fatores/aspectos altamente subjetivos. No critério “comportamento profissional” são considerados comprometimento, criatividade, ambição e reatividade e, no caso de ocupantes de cargo de nível gerencial, há também a avaliação do “comportamento gerencial” que leva em conta responsabilidade, confiança, cooperação transversal e autonomia;

A empresa não conseguiu explicar como obteve e calculou o valor efetivamente pago a título de PLR a cada empregado, demonstrando a discricionariedade utilizada na definição dos montantes a serem pagos, que estão inclusive sujeitos à ingerência de decisão externa dos comandos centrais localizados fora do Brasil. Cita como exemplo os casos de Francisco Freitas de Oliveira que, referente ao ano de 2004, tendo um salário mensal à época de R\$ 16.450,00 e conforme enquadramento teria direito a um mínimo de 2,02 salários, recebeu de fato R\$ 1.206.054,00, valor este que a empresa não soube explicar como foi obtido.

As metas de desempenho, o orçado, para as áreas de negócios (áreas de atuação) são estabelecidas pela Casa Matriz (sediada em Paris) ou pelos comandos centrais localizados no exterior;

Com relação ao resultado (sucesso) das áreas de atuação e considerando que a comparação efetiva entre o orçado e o realizado deve ser feita entre a coluna “Forecast” e a coluna “Final”, constantes do Anexo da Carta BNPP/DIJUR7087/09, conclui-se que em 2004 não houve sucesso da área (orçado = 138.103 / realizado = 118.224) e, portanto, não poderia nem deveria ter havido pagamento a título de PLR no ano seguinte, uma vez que todos os critérios devem ser atingidos, como expressamente determinado nas premissas do Anexo do próprio acordo coletivo.

Diferentemente do que afirmado pela recorrente, o atingimento de metas que se relacionam à capacidade técnica, assiduidade, comprometimento, respeito, pontualidade, relacionamento com a equipe e qualidade de atendimento são extremamente subjetivas e dependem da percepção de cada avaliador, não atingido a finalidade buscada pela lei, ao estabelecer que as regras devem ser claras e objetivas.

De outro lado, o não atingimento das metas previamente pactuadas não podem gerar o pagamento de PLR, ainda que de forma parcial, uma vez que essa condição não foi acordada.

Acrescente a isso, o fato de que o funcionário Francisco Freitas de Oliveira recebeu mais de 36 (trinta e seis) vezes o que teria direito de receber de PLR. Todos esses elementos fáticos analisados em conjunto levam esse julgador a formar sua convicção no mesmo sentido da autoridade lançadora, de que houve uma liberalidade no pagamento de PLR aos funcionários da recorrente sem embasamento legal.

Destarte, é imperioso reconhecer que os pagamentos efetuados sob o manto da imunidade devem ser considerados como integrantes do salário de contribuição, eis que pagos em desacordo com os ditames estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra