



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

Processo nº 16327.001312/2009-34
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-006.431 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de julho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL
Recorrente BANCO MERRILL LYNCH DE INVESTIMENTOS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 30/12/2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. PERÍODO DE APURAÇÃO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

1. A PLR exercício 2005 estava calcada numa Convenção Coletiva de 2004 e a fiscalização poderia examiná-la, o que poderia fazer prova a favor do sujeito passivo.

2. O § 3º do art. 7º da Portaria vigente à época, a Portaria RFB 11.371/2007, esclarecia a possibilidade de verificação de documentos de outros períodos, com vista a verificar os fatos relacionados ao período de apuração correspondente.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

O lançamento foi realizado em 14/12/2009, quando ainda não havia transcorrido prazo superior a cinco anos nem do fato gerador da competência mais pretérita (01/2005), tampouco do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nem mesmo havendo necessidade de cogitar-se de qual seria o prazo decadencial aplicável (art. 150, § 4º, ou o art. 173, I, do CTN).

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. ABUSO DE FORMA OU SIMULAÇÃO. DESNECESSIDADE DE VERIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 10101/2000.

1. Verificado, no mundo fenomênico, o fato gerador das contribuições, tendo em vista o pagamento de remuneração, e não de PLR, pode sim o agente autuante fazer o lançamento, o que prescinde de demonstração de abuso de forma, de simulação, etc.

2. A desvinculação da PLR da remuneração dos trabalhadores está incondicionalmente atrelada ao cumprimento dos requisitos legais, conforme determina o inc. XI do art. 7º da CF e a Lei 10101/00.

PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS SUPERIOR À PREVISÃO LEGAL. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Constatado ter sido pago PLR aos empregados em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, em violação ao disposto no § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, incide a contribuição previdenciária sobre a totalidade da verba paga a esse título.

PLR. AUSÊNCIA DE PREVISÃO DE CONDUTAS INDIVIDUALIZADAS.

Os programas de participação nos lucros ou resultados não se sujeitam necessariamente à condição de ajuste prévio ao período de aferição, nos casos em que não estão, minimamente, vinculados à condutas individualizadas previstas e pré estabelecidas, a serem realizadas por parte dos beneficiários.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. CCT. OBSERVÂNCIA. ACORDO PRÓPRIO 2004. INOBSERVÂNCIA.

1. Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas.
2. As cláusulas das CCTs, as quais se repetiram no transcorrer dos anos, eram claras o suficiente para serem interpretadas e aplicadas pela empresa, sendo igualmente claras para serem interpretadas pela administração fiscal.
3. O plano próprio 2004 não contém regras claras e objetivas, o que infringe o disposto no § 1º do art. 2º da Lei, de forma a viabilizar a incidência das contribuições lançadas a seu respeito, negando-se provimento ao recurso neste particular.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. PAGAMENTO DE PARCELA FIXA MÍNIMA. POSSIBILIDADE.

O pagamento da participação estava atrelado ao auferimento de lucros pela empresa, sendo que a pré-determinação de um valor, sobretudo em valor irrisório (como o foi), não invalida o efetivo pagamento da participação.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.

1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. PAGAMENTO INTEGRAL ANTES NO PRÓPRIO PERÍODO AQUISITIVO. IMPOSSIBILIDADE.

O § 2º do art. 3º da Lei 10101/2000 permite, por via transversa, o pagamento de antecipação ou distribuição de valores, mas não a antecipação ou distribuição de todo o valor, mormente porque o lucro ou o resultado somente é calculado e apurado ao final do ano-base.

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA. PORTARIA CONJUNTA PGFN/RFB Nº 14/09. APLICAÇÃO.

1. Por unanimidade, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem aplicando, à presente discussão, as conclusões contidas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09.

2. Isto é, deverá haver comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei 11941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91.

JUROS MORATÓRIOS. SELIC. SÚMULA CARF Nº 4. CABIMENTO.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, entre os quais se incluem as contribuições devidas à seguridade social e as contribuições devidas a terceiros (Lei 11457/07, arts. 2º e 3º), são calculáveis, no período de inadimplência, de acordo com a SELIC. Súmula CARF nº 4.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados em relação às convenções coletivas de trabalho dos anos 2004 a 2008. Vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Jamed Abdul Nasser Feitoza, Renata Toratti Cassini e Gregório Rechmann Junior que deram provimentos parcial em maior extensão, e os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira e Luis Henrique Dias Lima que negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

(assinado digitalmente)

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Denny Medeiros da Silveira, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini e Gregorio Rechmann Junior.

Relatório

A DRJ/SP1 fez um relato preciso do lançamento e da impugnação, que passa a integrar, em parte, o presente relatório:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito debcad nº 37.235.809-8, lançado pela fiscalização em 06.12.2009, contra o contribuinte acima identificado, que de acordo com o Relatório Fiscal de fls. 39/78, refere-se a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (TERCEIROS), decorrentes de pagamentos efetuados pela empresa a seus segurados a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

O crédito lançado corresponde a R\$ 8.470.622,11 (oito milhões, quatrocentos e setenta mil, seiscentos e vinte e dois reais e onze centavos), consolidado em 06.12.2009, abrangendo o período de janeiro, julho a novembro de 2005; janeiro a agosto e outubro de 2006; janeiro a fevereiro, maio a julho e outubro de 2007, janeiro a maio, julho, setembro a outubro e dezembro de 2008.

O Relatório Fiscal informa ainda que:

A empresa ajuizou em 21.12.2001, mandado de segurança (MS nº 2001.61.00.029295-8) junto à 3ª Vara da Justiça Federal em São Paulo buscando afastar a cobrança do adicional de 2,5 (dois e meio por cento), instituído pelo disposto no parágrafo 1º art. 22, da Lei 8.212, de 24.07.1991 e, também a compensação dos valores indevidamente recolhidos.

O pedido de liminar foi indeferido e em 24.05.2006 expedida sentença julgando improcedente o pedido e extinguindo o processo com julgamento do mérito. A impugnante interpôs recurso de apelação que também foi negado pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Em 20.06.2008 foi interposto pela empresa recurso extraordinário, encontrando-se este pendente de julgamento em 27 de outubro de 2009.

Foram examinados durante a ação fiscal os seguintes documentos: Livros Diário e Razão, 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, Regulamentos de Distribuição da Participação nos Lucros ou Resultados, Declarações de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ e Declarações do Imposto de Renda Retido na Fonte - DIRF, ocasião em que se constatou o não recolhimento das contribuições sociais sobre as rubricas relacionadas à “Participação nos Lucros ou Resultados” pagas aos empregados em desacordo com a legislação vigente.

Constituem fatos geradores das contribuições lançadas as remunerações pagas aos segurados empregados a título de “Participação nos Lucros ou Resultados”, nos períodos acima discriminados, sobre as quais não foram recolhidas as devidas contribuições sociais, sendo que os valores apurados foram obtidos de dados constantes em planilha formato “excel” fornecida pela empresa notificada por meio de arquivo em meio magnético (CD), entregue em 13 de novembro de 2009 e que foram extraídos e confirmados a partir da contabilidade e das folhas de pagamento do sujeito passivo, entregues, na mesma data, no formato de arquivos magnéticos com leiaute previsto no Manual Normativo de Arquivos Digitais - MANAD.

Conforme se depreende da legislação de regência: art. 7º, XI da Constituição Federal, art. 28 e parágrafo 9º da Lei 8.212/91, art. 214 do Decreto 3.048/99 e também do contido no art. 150, parágrafo 6º da Constituição Federal, verifica-se que a participação nos lucros, como prevista constitucionalmente, é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando o salário de contribuição, desde que paga em conformidade com lei específica.

A regulamentação da matéria deu-se com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29.12.1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, as quais foram finalmente convertidas na Lei nº 10.101 de 19.12.2000, que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa, estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da participação da remuneração ocorra. Assim, há necessidade de serem analisadas as condições em que esta verba é ajustada e paga, a fim de que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à citada norma de regência.

No presente caso, a Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados da impugnante foi paga durante os exercícios de 2005 a 2008 e regida por diferentes instrumentos a saber:

(i) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008;

(ii) Acordo decorrente de negociação entre a impugnante e seus empregados, com vigência por prazo indeterminado a partir de 1º de janeiro de 2001;

(iii) *Plano de Participação nos Lucros ou Resultados, celebrado entre a impugnante e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência entre 01.01.2005 e 31.12.2006;*

(iv) *Plano de Participação nos Resultados, celebrado entre a impugnante e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência entre 01.01.2007 e 31.12.2007;*

(v) *Plano de Participação nos Resultados, celebrado entre o Banco Merrill Lynch e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência entre 01.01.2008 e 31.12.2008.*

Foram encontrados na contabilidade da empresa nas contas patrimoniais 4.4.3.15.00.0023, 4.9.3.15.00.0042, 4.9.3.15.00.0043, 4.9.3.15.00.0044 e nas contas de resultado 8.1.7.33.00.0028, 0052, 0060, 0080, 0081 e 0083, bem como em suas folhas de pagamento (rubricas 0007, 0030 e 0018), remunerações a título de PLR nas competências de janeiro, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2005; janeiro a agosto e outubro de 2006; janeiro, fevereiro, maio a julho e outubro de 2007; janeiro a maio, julho, setembro, outubro e dezembro de 2008.

Das Convenções Coletivas de Trabalho

Pactuação prévia

Foram celebradas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos bancos para os exercícios de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, das quais participaram a Federação Nacional dos Bancos e os diversos Sindicatos dos Empregados em estabelecimentos bancários. Tais convenções foram assinadas nas seguintes datas:

Ano base 2004 (pagamento em 2005): 11 de novembro de 2004;

Ano base 2005 (pagamento em 2006): 17 de outubro de 2005

Ano base 2006 (pagamento em 2007): 18 de outubro de 2006

Ano base 2007 (pagamento em 2008); 18 de outubro de 2007; e

Ano base 2008 (pagamento em 2008): 03 de novembro de 2008

Observa o auditor fiscal notificante que os instrumentos utilizados para o adimplemento do benefício em questão foram todos assinados retroativamente ao início de seus anos base.

O dispositivo legal de regência determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação. O pagamento de PLR tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Assim, deve

haver negociação entre as partes, concedendo a empresa o pagamento àqueles segurados que atingirem a meta pré-estabelecida. Obviamente, esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.

Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado. No caso presente, todas as convenções coletivas apresentadas foram celebradas no último trimestre de seus anos calendário.

Devem constar também dos instrumentos decorrentes das negociações, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração.

A assinatura do acordo e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o início de vigência dos mesmos e, desta forma, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa. Conclui que os instrumentos de acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que o citado resultado já havia sido definido.

Das regras claras e objetivas

Da análise das convenções coletivas apresentadas, constata-se que nenhuma se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

Somente foram estipulados o montante e o prazo de pagamento da PLR, não existindo nexos entre os valores ganhos pelo empregado e os resultados da empresa. O único critério existente é a admissão do empregado antes do início do ano base.

Da parcela fixa

Também não cumpre a finalidade da lei a previsão de pagamento em parcela fixa. Lucro ou resultado é um superávit verificado no final do exercício financeiro, em face do movimento empresarial do ano findo. É a partir deste que se apura aquele, que não se pode prever antes do fechamento contábil e, seguindo-se as regras do PLR, distribui-se então uma

parcela sua para os empregados, sendo esta não tributável. No entanto, prever, já antes da apuração do lucro ou resultado, quanto será devido a título de participação neste lucro ou resultado é subverter a norma de benefício ao trabalhador.

Os instrumentos de acordo apresentados não possuem qualquer objetivo a ser cumprido, nem critério de aferição. A participação nos lucros já aparece como um fato consumado, inclusive em termos de valores, o que afasta qualquer possibilidade de cumprimento e aferição de objetivos. Independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado após a assinatura do acordo, ele receberia a participação nos lucros.

Os valores recebidos não dependiam da obtenção de quaisquer resultados, haja vista que as determinações citadas nas convenções determinam um valor fixo independentemente do alcance de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, sendo regras que afastam o objeto da Lei. O pagamento de um valor previamente fixado, sem qualquer condição, ainda que a título de participação nos lucros ou resultados, consiste, na verdade, no pagamento de uma espécie de prêmio ou gratificação, uma mera liberalidade da empresa.

O pagamento em questão afastou-se do objetivo da lei, de integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a participação nos lucros não integre o salário de contribuição.

Conclui que as convenções coletivas de trabalho sobre participação nos lucros ou resultados dos bancos não cumprem as disposições legais para afastarem a natureza salarial dessa parcela, tendo em vista que:

(i) foram negociadas e assinadas somente ao final dos anos base, sendo retroativas aos períodos de participação; e

(ii) não contam com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação.

Do Acordo Próprio de Participação nos Lucros e Resultados em 2004

Da comissão escolhida entre as partes e do representante sindical

Em 07 de março de 2001 foi celebrado um “Acordo Decorrente da Negociação entre Banco e Empregados para a Participação nos Lucros e Resultados”, tendo como partes, de um lado o Banco Merrill Lynch e de outro seus empregados, com vigência retroativa a 1º de janeiro de 2001 por prazo indeterminado.

Da análise da cláusula 2 do acordo acima citado, verifica-se que o Banco Merrill Lynch deveria ser representado por uma comissão quando, no entanto, em nome deste tem-se a presença somente do Sr. Paulo César Pimental Raffaelli, que além disso na função de procurador, não possuía poderes para individualmente representar a empresa em atos que importassem em responsabilidade ou obrigações à impugnante.

De outro modo, a mesma cláusula 2 determina que os empregados serão representados por uma comissão escolhida por eles e integrada por um representante indicado pelo Sindicato dos Bancários em São Paulo. Ocorre que não houve participação de um representante sindical nessas negociações, o que se constata da própria “Ata da Reunião para Exame e Aprovação do Instrumento (Acordo) para Participação dos Trabalhadores nos Lucros e/ou Resultados”, assinada em 07.03.2001.

Foi apresentada, durante a ação fiscal, carta datada de 01 de março de 2001, dirigida ao Sindicato dos Bancários e Funcionários de São Paulo, Osasco e Região, na qual a empresa solicita a indicação de um representante do sindicato para integrar a comissão de empregados a fim de alterar o acordo de PLR de 26 de novembro de 1998, avisando a data, horário e local da futura reunião.

O contribuinte apresentou também cópia do jornal Gazeta Mercantil, de 2, 3 e 4 de março de 2001, onde fez publicar uma convocação ao sindicato visando a indicação de um representante para integrar a comissão de empregados em reunião, que seria realizada em 07 de março de 2001, para acordo de PLR. Ressaltou que tal convocação estava sendo feita pela imprensa, tendo em vista a recusa do Sindicato em receber carta do mesmo teor.

Em expediente de 31 de agosto de 2009 a empresa informa que o sindicato se recusou a receber tal correspondência. No entanto, ao ser solicitada uma prova de tal recusa, a empresa disse não possuir. Em outra carta de 16 de junho de 2009, o contribuinte admite que o plano em tela não teve a participação de um representante sindical e alega que o sindicato se recusou a participar. Nessa mesma ocasião assevera não possuir o registro e arquivamento do plano de PLR na entidade sindical por idêntico motivo. Ainda, numa terceira carta de esclarecimentos, de 07.08.2009, a empresa informa que quando tentou protocolar o plano no sindicato, este teria se recusado a aceitar o protocolo, não tendo fornecido um documento dessa recusa.

Assim, tem-se que o Acordo de PLR para o período de 2004 foi negociado entre o Banco (por um procurador que não tinha plenos poderes para o fazer individualmente) e os empregados, sem a devida participação do sindicato e, ainda, esse acordo não se encontra registrado e arquivado na competente entidade sindical. Desta forma, verifica-se que não foram cumpridos os requisitos da Lei 10.101/00.

No presente caso a negociação foi realizada sem a participação de um representante sindical e o acordo não está devidamente registrado e arquivado no sindicato, o que retira a possibilidade de adequação à legislação específica. Lembra ainda, o Auditor autuante, que a empresa já havia sido autuada anteriormente pelo mesmo acordo próprio de PLR em diversos exercícios. Reproduz trecho do voto vencedor (Acórdão 206.00.853 - da Sexta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, de 09 de maio de 2008). Destaca ainda o contido no Acórdão 16-16.249 da 12ª Turma da DRJ/SPOI, de 30.01.2008.

Das regras claras e objetivas

No acordo de PLR em vigência em 2004 não foram estipuladas regras claras e objetivas para avaliação do desempenho individual dos trabalhadores, assim como não é nem descrito o processo de avaliação. É apenas citado um Processo de Avaliação que não integra o acordo firmado. Ademais, não pode fazer parte do Acordo de PLR, o Sistema de Avaliação de Desempenho Profissional e Programa de Metas utilizado pela empresa, por este se caracteriza pela imposição e não pela negociação, como determinado no parágrafo 2º da Lei nº 10.101/00.

Não foi possível identificar nos instrumentos decorrentes da negociação as regras claras e objetivas pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. Não foi possível identificar, inclusive, qual o valor deveria ser pago aos empregados a título do PLR, caso as metas e objetivos fossem atingidos, desobedecendo, por consequência, o estabelecido na Lei 10.101/00.

A escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o parágrafo 1º, do art. 2º da Lei nº 10.101/00, também descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. O quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação.

Como pode haver clareza e objetividade no que se refere aos direitos substantivos estabelecidos num acordo que diz que os valores estabelecidos no anexo representam um mínimo, sendo facultado, possível e legal o pagamento superior, a título de P. L. R., nos casos em que o desempenho individual ultrapasse o esperado ou negociado?

No que tange às avaliações de desempenho apresentadas pela empresa, tem-se que elas não demonstram como cada resultado obtido se converte em valor, cabendo observar, ainda, que não foi verificado qualquer documento que componha e explique os valores pagos a título de PLR com relação à fixação de direitos previstos nos instrumentos de negociação.

Mais um fato a ressaltar é o mecanismo de compensações e substituições, constantes da cláusula 6 do instrumento, que traz a afirmação de tal acordo compensa e substitui eventuais programas existentes anteriormente, que tenham a mesma causa de concessão, inclusive bônus, e/ou produtividade.

Uma estipulação nesse sentido demonstra que a empresa entende que os valores aqui analisados como tendo a mesma causa de concessão de bônus, ou seja, como uma substituição desses. Sabe-se, contudo, que os bônus possuem natureza salarial e devem integrar o salário de contribuição dos segurados. Ora, se a chamada “participação nos lucros” substitui e tem a mesma causa de concessão dos bônus, independentemente a que título seja paga, deve igualmente fazer parte do salário de contribuição de quem a recebe. Eventuais programas de bônus de incentivo vinculados a metas de desempenho individual não podem ser confundidos com a Participação nos Lucros ou Resultados paga de acordo com a lei.

Observa-se ainda que quanto ao conhecimento das regras, estas não foram previamente informadas aos empregados, embora tenha se constatado que não eram claras, nem tampouco objetivas.

A empresa apresentou expediente, datado de 31 de agosto de 2009, para explicar o plano de PLR, histórico das negociações, os “direitos substantivos” e as “regras adjetivas” utilizadas. Através de relatórios pretendia demonstrar, por amostragem de 14 empregados, a base de composição de cálculo dos valores pagos a título de PLR, bem como os demonstrativos gerenciais de avaliação da empresa e dos empregados. Através desta amostragem foi constatado que os “objetivos” a serem cumpridos individualmente não eram aprovados previamente. Exemplos: Marcos Honda (nº 4 do expediente) teve seus objetivos aprovados em 09 de dezembro de 2004; Oswaldo T. Lopes (nº 8) em 28 de dezembro de 2004; Robert Kozmann Júnior (nº 12) em 16 de dezembro de 2004 e Silvia Wulkan Halperin (nº 13) em 07 de dezembro de 2004.

A estipulação de objetivos ao final do ano base retira desse pagamento qualquer possibilidade de adequação à legislação específica. Afinal, datas como as mencionadas no item precedente possibilitavam pouca ou nenhuma ação por parte dos destinatários para o cumprimento das metas. Ademais, sabe-se que a regulamentação dessa matéria dá-se no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação seja justa.

Um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que determina que a participação nos lucros e resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, o que demonstra a preocupação do legislador em não permitir que o PLR fosse utilizado em substituição de parcela salarial. Nesse sentido, foram retirados do Demonstrativo Pagamento de PLR por Beneficiário alguns

exemplos apontados no Comparativo Salário Anual x PLR Anual, anexos ao AI principal.

Dessa amostragem verifica-se a existência de duas “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR. A primeira delas é constituída de funcionários que trabalham na área administrativa, cujas PLR representaram entre 10% e 45% de seus salários anuais (PLR/Salário Anual). Em contrapartida, a segunda “casta” é composta dos empregados da área de negócios, que receberam como PLR entre 100% e 775 %.

Mesmo tomando-se como base a empresa de forma global, constata-se que no exercício de 2005 (pagamento do ano calendário de 2004), enquanto o total de PLR foi de R\$ 19.296.986,12, o da remuneração sem PLR foi de R\$ 18.414.988,75 (informação constante da GFIP), o que resulta numa PLR de 105% (cento e cinco por cento) do total dos salários pagos durante o exercício, ou seja, a empresa remunerou seus funcionários, sendo mais da metade na forma de PLR, apesar de se saber que tal participação não deve substituir ou complementar a remuneração dos empregados.

Quando a participação nos lucros ou resultados paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante de que o próprio salário contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de parcela salarial. E, assim, percebe-se claramente que as verbas pagas pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados, nada mais são do que instrumento de premiação, gratificação, ou bonificação, qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com o nítido caráter retributivo em substituição salarial. No presente caso, a maior parte do valor total distribuído foi destinada a um grupo seletivo e reduzido de empregados.

Não se evidencia aqui base legal que justifique o pagamento de valores tão altos de PLR, nem para uma distribuição de forma tão desigual entre os empregados, sendo que tais discrepâncias indicam que os valores referem-se de fato a um tipo de premiação, bonificação ou gratificação ajustada por desempenho individual, descaracterizando completamente o instituto da Participação nos Lucros ou Resultados.

Ressalta que a Participação nos Lucros ou Resultados não admite critérios subjetivos de distribuição, haja vista que não visa premiar determinados empregados em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição.

Conclui acerca da legalidade do plano próprio de Participação nos Lucros em 2004:

(i) a comissão do banco foi integrada somente por uma pessoa, a qual, como procurador, não detinha poderes para representar sozinho a empresa e atos dessa monta;

(ii) não houve a participação de um representante do sindicato nas negociações;

(iii) o plano não foi registrado e arquivado na entidade sindical;

(iv) o acordo não conta com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação;

(v) os valores pagos substituem os bônus;

(vi) não houve conhecimento prévio das metas (ainda que não claras e objetivas); e

(vii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR.

Do Acordo Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados em 2005

Em 07 de março de 2001 foi celebrado um “Acordo Decorrente da Negociação entre Banco e Empregados para a Participação nos Lucros e Resultados”, tendo como partes, de um lado o Banco Merrill Lynch e de outro seus empregados, com vigência retroativa a 1º de janeiro de 2001 por prazo indeterminado, estando ainda em vigor no ano base de 2005. Tal acordo apresenta diversas irregularidades, como pode ser visto na extensa análise conforme acima exposto.

Mesmo na vigência do acordo tratado nos itens precedentes, em 19 de maio de 2006, o banco celebrou com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo um novo “Plano de Participação nos Lucros ou Resultados”, o qual, segundo sua cláusula sexta, possuía vigência de dois anos retroativa a 01 de janeiro de 2005.

Da análise do citado plano conclui o Auditor Fiscal que:

(i) o acordo assinado em 07 de março de 2001, ainda em vigor em 2005, apresenta diversas irregularidades descritas ao tratar do acordo de 2004;

(ii) o novo plano, negociado com o sindicato somente em 19 de maio de 2006, e retroativo ao período base da participação;

(iii) não houve conhecimento prévio das metas;

(iv) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício do PLR.

Do Acordo Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados em 2006

O acordo para o ano base de 2006 foi firmando somente em 19 de maio desse ano. Portanto, somente nesse momento houve certeza de que regras seriam utilizadas para esse ano calendário. Tal data contraria frontalmente o próprio acordo que prevê em sua cláusula quarta, item 2, que as metas

individuais, locais e globais sejam divulgadas até o final do primeiro trimestre de cada ano, bem como a própria legislação específica que determina o conhecimento prévio por negociação.

O acordo foi celebrado quase na metade do ano base a que se refere o que impossibilitou o pleno conhecimento prévio de todas as regras que deveriam ser cumpridas para que o empregado fizesse jus à participação.

Conclui acerca do Plano Próprio de Participação nos Lucros em 2006:

(i) o plano, negociado com o sindicato somente em 19 de maio de 2006, é retroativo ao período base da participação; e

(ii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR.

Do Acordo Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados em 2007

Em 31 de agosto de 2007, o banco celebrou, com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, um “Plano de Participação nos Resultados”, o qual, segundo sua cláusula sexta, possuía vigência de um ano, retroativo a 01 de janeiro de 2007. Tal plano possui a mesma redação do anteriormente assinado em 19 de maio de 2006 e que regia os anos calendário de 2005 e 2006.

Para o ano base de 2007, o acordo foi firmado ainda mais tarde, ou seja, no segundo semestre de 2007, ao final do mês de agosto. Somente nesta época é que os empregados tomaram conhecimento da vigência de um plano de resultados e suas regras. Logo, somente a partir de então sabiam como seriam avaliados para o recebimento desse benefício.

Verifica-se do Demonstrativo dos Pagamentos de PLR realizados em 2007, anexo ao AI principal, que o contribuinte efetuou pagamentos em janeiro, fevereiro, julho e outubro de 2007, em desobediência à vedação de qualquer antecipação ou distribuição de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Conclui acerca do Plano Próprio de Participação nos Lucros de 2007:

(i) o plano, negociado com o sindicato somente em 31 de agosto de 2007, é retroativo ao período base da participação;

(ii) O montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR; e

(iii) ocorreram mais de dois pagamentos durante o mesmo ano civil.

Do Acordo Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados em 2008

Em 09 de dezembro de 2008, o banco celebrou com o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo um “Plano de Participação nos Resultados”, o qual, segundo sua cláusula 6ª, possuía vigência de um ano, retroativa a 01 de janeiro de 2008.

Tal plano possui a mesma redação do anteriormente assinado em 19 de maio de 2006 e que regia os anos calendário de 2005 a 2007. Para o ano base de 2008, o acordo foi firmado ainda mais tarde, pois somente em dezembro é que os empregados tomaram conhecimento da vigência de um plano de resultados e suas regras.

Também nesse ano houve o aparecimento de valores extremamente vultosos, tendo a empresa contratado altos executivos e para eles desembolsou uma PLR em montante bastante expressivo. Tais valores foram tão expressivos que foram objeto de observação acurada da imprensa, por intermédio de uma notícia publicada no Wall Street Journal.

A empresa pagou valores a título de PLR nos meses de julho, outubro e dezembro, ou seja, antes do final do ano base, sem a prévia apuração dos resultados com relação ao cumprimento ou não das supostas metas fixadas. Se tais concessões foram feitas antes da apuração de resultados fica claro que esses valores em nada se relacionam com os pagamentos que deveriam ser efetuados em razão do acordo de PLR.

Verifica-se do Demonstrativo dos Pagamentos de PLR realizados em 2008, anexo ao AI principal, que o contribuinte efetuou pagamentos em janeiro, julho, outubro e dezembro, em desobediência à vedação de qualquer antecipação ou distribuição de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Conclui quanto ao Plano de 2008:

- (i) o plano, negociado com o sindicato somente em 09 de dezembro de 2008, é retroativo ao período base da participação;*
- (ii) o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição desnaturam a natureza e intenção do benefício da PLR;*
- (iii) o pagamento ocorreu integralmente dentro do ano base e, portanto, antes da apuração dos resultados; e*
- (iv) ocorreram três pagamentos durante o mesmo ano civil.*

Do Cálculo da Multa

A partir 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 multa em lançamento de ofício sobre a totalidade ou diferença das contribuições previdenciárias e para outras entidades e fundos (terceiros), simultaneamente nos casos de falta de recolhimento, de falta de declaração e no de declaração

inexata, passou a ser regida pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A multa prevista no inciso I do citado art. 44, é única, de 75% (setenta e cinco por cento) e visa apenas de forma conjunta, tanto o não pagamento seja ele parcial ou total do tributo devido, quanto a não apresentação da declaração ou sua apresentação de forma inexata. Assim, citada multa, a partir da competência dezembro 2008, não pode conviver com outra penalidade da mesma natureza e sobre o mesmo fato, ou seja, para a conduta de não pagar e não declarar os valores relativos às contribuições previdenciárias e de terceiros, ou de declará-los de forma inexata.

Para os fatos geradores até novembro de 2008, deve-se obedecer ao disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional, o qual prevê a aplicação de nova lei a um fato pretérito quanto lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática. Assim, a partir da vigência da MP 449/2008, convertida na Lei 11.941/2009, no que se refere aos fatos geradores até novembro 2008, a lavratura em casos de falta de recolhimento e de declaração inexata, como no presente caso, deve ser realizada com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a soma da multa de mora prevista pela alínea “a”, do inciso II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (24%) com a multa prevista no inciso IV, parágrafo 5º do art. 32 do mesmo diploma legal, aplicando-se a que for mais benéfica ao sujeito passivo.

Os valores autuados não foram declarados em GFIP (competências até 11/2008), originando a lavratura do Auto de Infração de Obrigações Acessórias - nº 37.235.810-1, por esta omissão. Para determinação da multa mais benigna a ser aplicada utilizou-se a comparação apresentada no Demonstrativo da Multa Final Aplicada, anexo ao AI principal.

Salienta que para as competências 01, 07 e 10/2005, 01, 07 e 10/2006, 01, 02, 07 e 10/2007; 01, 07 e 10/2008, a penalidade anterior à publicação da MP nº 449/2008 mostrou-se menos severa que a utilização da multa de lançamento de ofício (75%), sendo assim, utilizada no AIOA acima citado nessas competências.

Nas demais competências, quais sejam: 08, 09 e 11/2005; 02 a 06/2006, 08/2006, 05 a 06/2007, 02 a 05/2008 e 09/2008, nas quais ocorreu a mesma infração, a multa mais benéfica resultou ser a multa de ofício (75%), cobrada neste AIOP.

O presente lançamento constitui-se dos seguintes levantamentos:

PL1 Valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados - multa anterior à Lei nº 11.941/2009 mais benéfica;

Z2 Valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados - multa de ofício da Lei nº 11.941/2009 mais benéfica; e

Z1 Valores pagos aos empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultados após 11/2008 - multa de ofício da Lei nº 11.941/2009.

Foram lavrados Autos de Infração de obrigações principais distintos para cada gênero de contribuições sociais, relativos à Participação nos Lucros ou Resultados:

AI nº 37.235.808-0 - AI relacionado à contribuição de 2,5%, objeto de ação judicial;

AI nº 37.235.807-1 - relativo às contribuições da parte da empresa (20%) e as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - RAT;

AI nº 37.235.809-8 - relativo às contribuições destinadas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA.

Como os valores autuados não foram declarados em GFIP, foi lavrado o Auto de Infração de Obrigações Acessórias nº 37.235.810-1.

Por se tratarem do mesmo fato gerador em relação ao mesmo sujeito passivo, os atos constitutivos e respectivas alterações, bem como os documentos comprobatórios do crédito, foram incluídos somente na 1ª via do AI nº 37.235.807.

DA IMPUGNAÇÃO

A empresa foi cientificada do lançamento fiscal em 14.12.2009, fls. 389 e apresentou defesa tempestiva em 13/01/2010, através do instrumento de fls. 524/615, alegando em síntese que:

[...].

Do Mandado de Procedimento Fiscal e da Autuação Fiscal Empreendida.

A auditoria fiscal foi embasada pelo Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) nº 08.1.6600-2009-00013-9, cujo objeto era a fiscalização de contribuições previdenciárias do período de 01/2005 a 01/2007.

Diversas alterações foram promovidas pela autoridade administrativa resultando na extensão do objeto e do período fiscalizado (contribuições previdenciárias, IRPJ, PIS e COFINS - período de 01/2005 a 12/2008).

No entanto, o procedimento adotado pela fiscalização que resultou na lavratura do auto de infração ora impugnado,

extrapolou seus limites quando exigiu o recolhimento de contribuições previdenciárias do ano de 2005.

Embora tenha prestado todas as informações solicitadas, inclusive aquelas relativas aos planos de PLR negociados e celebrados em 2004 e que ensejaram os pagamentos realizados em 2005, entende que a auditoria empreendida não tinha autorização para fiscalizar documentos relativos ao ano de 2004 com o condão de exigir o recolhimento de tributos.

Afirma que o fato gerador dos pagamentos realizados em 2005 foram os Planos de PLR negociados e celebrados no ano de 2004, período não albergado pelo Mandado de Procedimento Fiscal. Logo, a fiscalização descuidou do limite temporal previsto no Mandado de Procedimento Fiscal, eivando de vício a presente atuação.

Na verdade, o procedimento adotado pela fiscalização buscou salvar o pretense crédito tributário já alcançado pela decadência, conforme determina a Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal.

Reafirma tratar-se de vício insanável, que macula a atuação fiscal como um todo, não podendo esta subsistir, devendo ser declarada a nulidade do presente Auto de Infração, em obediência aos princípios fundamentais que regem o ato administrativo e a tributação em nosso ordenamento jurídico.

Da injustificada descontextualização negocial dos Planos de Participação nos Lucros Fiscalizados - Afastamento do Princípio da Legalidade e da Finalidade do Ato Administrativo

Atendeu a todas as solicitações de entrega de documentos feitas durante procedimento de auditoria de fiscalização extrapolando, inclusive, aquilo que lhe foi solicitado; tudo no intuito de devidamente esclarecer os acordos de participação nos lucros e resultados firmados com seus empregados ou com o Sindicato representativo da categoria.

Em se tratando de planos de participação de empregados nos lucros e resultados da empresa, tão ou mais importante do que esclarecer seu funcionamento, é dar a conhecer ao fiscal o contexto negocial no qual eles se inserem. Esclarece que é um banco de investimentos que atua no mercado de capitais, de acordo com as regras previstas na Resolução CMN nº 2.624/99, que não possui contas correntes.

Assim, sua atividade primordial é realizada por aquilo que denomina área de negócios, que congrega aqueles empregados encarregados de identificar, trazer clientes e negócios ao banco. São eles os encarregados e responsáveis por desenvolver as atividades do banco. Ao lado dessa área, está aquela que lhe dá suporte, incumbida de providenciar com a segurança e eficiência necessária todo o aparato técnico de suporte para os negócios que serão trazidos e desenvolvidos pela área de negócios.

Há, pois, uma diferença marcante entre essas duas áreas, um enorme degrau entre elas em matéria de responsabilidade e de riscos. Deste modo, os empregados e o sindicato da categoria, sabedores dessas características, negociaram acordos de participação nos lucros e resultados que possibilitem a repartição do eventual lucro que será produzido pelo esforço comum de todos.

Sendo o lucro o objetivo comum do Impugnante e de seus empregados, que se fizeram representar por seu sindicato, a repartição do lucro que produzirem deve observar as regras que eles estabeleceram.

Assim, não deve causar nenhuma estranheza o fato de que os acordos coletivos previram como se deve gerar o lucro a ser repartido, e as regras de distribuição, atribuindo-se pesos e respectivos valores de acordo com as respectivas áreas de atuação: negócios e apoio, havendo uma enorme diferença entre os valores percebidos pelos empregados.

No entanto, a d. fiscalização, mesmo esclarecida sobre as características do ambiente de negócios de um banco de investimento, com os sucessivos esclarecimentos prestados, de dossiê cuidadosamente preparado pelo Impugnante para esclarecer e documentar o funcionamento e o contexto dos acordos de PLR por ela adotados, surpreendeu-se com a lavratura do presente auto de infração, fundamentado em fatos e argumentos absolutamente fora do contexto negocial do Impugnante.

Interpretar um negócio jurídico fora de seu contexto, tal como ocorreu no caso presente, equivale a afastar-se da finalidade da lei e do ato administrativo, maculando o resultado por inteiro, como ocorreu no caso presente.

Deveras, a atuação fiscal levada a efeito entendeu que não se configuraria divisão de participação nos lucros e resultados os valores distribuídos abaixo das Convenções Coletivas dos bancários, por serem fixos. E também entendeu que haveria vícios nos acordos coletivos firmados.

A Sra. Agente Fiscal desconsiderou a natureza dos pagamentos realizados pelo Impugnante em virtude do seu valor, ou ainda em virtude da discrepância dos valores distribuídos entre os trabalhadores, sem fazer qualquer menção ao fato de que tais pagamentos observam as regras e os limites previamente estabelecidos para a sua realização.

Ignorou, outrossim, que o impugnante é uma instituição financeira, e por isso, submetida às negociações coletivas que envolvem os empregadores e os empregados da categoria, assim como o sindicato representativo de classe, que decidiram que o pagamento de um percentual do lucro líquido do banco, dividido em valores fixos iguais para cada empregado, corresponderia ao anseio da categoria para cumprimento do direito social previsto pelo art. 7, XI, da CF.

A extensa documentação apresentada à Sra. Agente Fiscal comprova as negociações realizadas no transcorrer do tempo, cuja finalidade era a de unir os interesses do Banco e de seus empregados.

Teria, inclusive, esclarecido que as negociações com Sindicatos de categorias tão expressivas, como são os bancários e os metalúrgicos, podem até levar a greves por melhorias dos direitos. Devido à grande dificuldade das negociações, elas perduram por longos períodos durante o ano, podendo ser resolvidas ao final dos períodos, não havendo que se estranhar, pois, que convenções e acordos coletivos sejam datados de épocas finais do ano.

Ora, se as Convenções Coletivas de Trabalho, que dependem de negociações ocorridas entre empregador e sindicato de classe dos seus empregados, possuem trâmites burocráticos que inviabilizam a sua assinatura nos primeiros meses do ano, porque um Acordo de PLR - que conta com a participação do empregador, dos seus empregados e do respectivo sindicato de classe - poderia/deveria ser assinado em prazo inferior?

Esperar (ou pior, exigir) que Acordos de PLR sejam assinados nos primeiros meses do ano é fruto do pleno desconhecimento de como ocorrem as negociações, de como elas são importantes e complexas.

Reafirma que independente do momento em que as Convenções Coletivas ou os Acordos de PLR foram assinados, os seus termos foram previamente negociados entre as partes, em conformidade com o que exige a Lei nº 10.101/2000. Ademais, em face da teoria hoje dominante no sentido de que os negócios jurídicos devem ser escrutinados para verificar se possuem propósito negocial, se possuem substância, requer do intérprete - aqui incluída a fiscalização - o esforço de compreender o contexto no qual os negócios foram e são realizados pelo contribuinte, para que se conclua de maneira fundamentada a respeito da sua essência.

Trata-se, pois, de uma maneira aprofundada de se buscar a aplicação daquilo que é o espírito da lei, que dela não se dissocia. E a expressão mais aprofundada do princípio da legalidade.

No caso presente, se está diante de um direito social constitucionalmente garantido aos trabalhadores, que se incorpora ao patrimônio desses, e que impõe aos empregadores a corresponsabilidade por cumprimento, como uma das expressões de solidariedade social.

A Constituição Federal, em manifesto incentivo do cumprimento do direito social instituído, dispõe que a lei apoiará e estimulará as empresas que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado a participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho, repetindo-se aqui o alerta contido no art. 7, XI da CF: desvinculada do salário.

Assim é que o Impugnante pratica a participação de seus empregados nos lucros desde 1998, observando tanto o que resulta das negociações coletivas, quanto os acordos firmados com seus empregados.

Todos os seus empregados estão cientes de que participam de lucros gerados por uma instituição financeira que tem características próprias. E a ciência a respeito da dificuldade das negociações entre empregadores e empregados está no dia a dia dessas pessoas, que recebem em suas mesas a "folha bancária", que noticia o andamento das diversas negociações que se estabelecem ao longo do ano.

Não existe, pois, espaço para nada "imposto" no que pertine a PLR. Não há espaço para a pura discricionariedade do empregador, como entendeu a fiscalização, em seu equivocado arrazoado em prol da desconsideração das distribuições feitas a título de PLR. Não se tratam de pagamentos de bônus, ou premiações sem a correspondente carga fiscal, NÃO!

Tal interpretação decorre, certamente, de desavisada interpretação acerca do segmento no qual se encontra inserido o Impugnante, com afastamento do ato administrativo do espírito da lei, maculando, pois, a autuação, de manifesta ilegalidade e ausência de finalidade.

A essência do negócio jurídico praticado pelo Impugnante com seus empregados foi desprezada, dado que interpretada em desprezo ao contexto negocial, o que não se pode admitir. O afastamento da finalidade do ato administrativo e da legalidade é facilmente depreendida da contraditória justificativa da autuação fiscal, em que se verifica a ausência de compreensão de conceitos de direito, do que se entende por PLR, de institutos próprios do direito do trabalho (exemplo: confusão entre PLR por comissão e PLR por acordo coletivo, que abaixo será descrita), bem como de toda a extensa fundamentação de fatos levada ao conhecimento da fiscalização pelo Impugnante.

Diante desse quadro, o Impugnante requer o acolhimento das presentes razões, para desconstituir integralmente o auto de infração, o que ora se requer.

Da insegurança jurídica inerente à imotivada modificação dos critérios utilizados na desconstituição dos planos de participação nos lucros fiscalizados

Especificamente no que concerne à autuação dos valores distribuídos por meio de Convenções Coletivas, a d. fiscalização cometeu novamente o erro que foi objeto de reforma na autuação fiscal anteriormente lavrada, conforme se verifica da decisão-notificação nº 21.003.0/0394/2006, proferida nos autos da NFLD nº 35.842.421-6 (transcreve o item 6.3.7).

Questiona acerca de quantas vezes haverá de sofrer autuação fiscal por interpretação individual e equivocada sobre um mesmo fato. Ressalta que na autuação fiscal lavrada no ano de

2005 (NFLD 35.842.421-6), por intermédio da qual se exige o recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR no período de 1999 até 2004, o principal problema apontado pela fiscalização foi a ausência de participação de um representante do Sindicato dos Bancários nas negociações.

Aduz que, questões como (i) a suposta ausência de negociação da PLR em razão da data de assinatura das Convenções Coletivas e dos Planos Próprios e (ii) a suposta natureza remuneratória dos pagamentos de PLR, decorrente da comparação entre o montante distribuído de PLR e a remuneração distribuída no mesmo período, JAMAIS foram apontadas como ensejadores da desconsideração da natureza dos pagamentos realizados pelo Impugnante.

Afirma que tal fato sempre foi de conhecimento da Sra. Agente Fiscal, que inclusive citou no Relatório do Auto de Infração a decisão proferida pelo então Conselho de Contribuintes nos autos da NFLD nº 35.842.421-6 (a qual, aliás, pende de julgamento perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e, por isso, jamais poderia ser utilizada como fundamento ou paradigma para a autuação fiscal impugnada).

Assim, ao inovar o entendimento recentemente exarado pela fiscalização previdenciária, em caso análogo ao presente, a Sra. Agente Fiscal afastou a segurança jurídica que deveria permear o ato administrativo, conforme previsto no artigo 20 da Lei nº 9.784/1999.

Como pode o Impugnante saber qual é o tratamento legal que será dispensado ao seu negócio jurídico - celebração de acordos de PLR - se a Administração Pública o interpreta em cada momento de uma maneira? Se os novos critérios jurídicos de apuração apresentados pela Sra. Agente Fiscal decorressem de alteração legislativa (o que não ocorreu), nada poderia ser contestado pelo Impugnante.

No entanto, tal expediente decorreu única e exclusivamente do fato de que os "problemas" evidenciados nos planos de PLR objeto da autuação não se repetiram nos planos celebrados entre 1999 e 2004. Os novos apontamentos da Sra. Agente Fiscal, na verdade, foram o único meio por ela encontrado para justificar mais uma cobrança de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de PLR realizados pelo Impugnante.

E, não bastasse a plena insegurança jurídica do lançamento fiscal para justificar o julgamento de sua total improcedência, há que ressaltar que o entendimento exarado pela Administração em procedimento de fiscalização anterior (que resultou na lavratura de autuações fiscais, dentre elas a NFLD nº 35.842.421-6) foi estritamente observado pelo Impugnante (mesmo que sem a sua concordância), razão pela qual, nos termos do artigo 100, incisos I e II e parágrafo único do Código Tributário Nacional, impedem a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora.

Sem embargo do exposto, o Impugnante deduz abaixo, novamente, todas as razões que motivaram a adoção de acordos de participação nos lucros e resultados, conforme já havia feito à sociedade no curso da fiscalização, esperando que, desta feita, seja compreendido que não paga remuneração a seus empregados, não paga bônus, não comete fraude alguma para evitar a incidência de contribuições previdenciárias, mas pratica, isso sim, aquilo que a Constituição Federal e a legislação ordinária prevê.

Da motivação do impugnante para implantação dos planos de Participação nos Lucros fiscalizados. A realidade em detrimento da presunção.

Faz um breve relato acerca das relações de trabalho buscando determinar o papel da Participação nos Lucros ou Resultados, diante da constatação da separação entre o capital e o trabalho, na aproximação dos interesses dos empregadores e empregados com intuito de se obter os desejados resultados empresariais, que podem ser vinculados a lucratividade ou a outros critérios desejados pelas partes.

Nesse sentido, conceitua a participação nos lucros ou resultados como um modalidade negocial na qual um empregador (quer diretamente, quer por meio de seu sindicato) negocia junto a seus empregados (representados por comissão ou por seu próprio sindicato) a distribuição de valores atrelados ao atingimento de metas empresariais, e não à execução dos contratos de trabalho propriamente ditos.

Argumenta que essa é a diferença entre salário (ou remuneração) e participação nos lucros ou resultados: enquanto o salário (ou remuneração) é a contraprestação devida ao trabalhador pela execução do objeto de seu contrato de trabalho, a participação nos lucros ou resultados é uma parcela distribuída aos trabalhadores em razão do atingimento de metas empresariais, decorrente de um contrato "sui generis", celebrado entre empregador e comissão de trabalhadores ou sindicato.

E, compreendendo-se essa diferença essencial entre remuneração e participação nos lucros ou resultados, resta natural e evidente a desvinculação estabelecida na legislação. A participação nos lucros ou resultados não integra a remuneração dos trabalhadores porque não trata de contraprestação pelo trabalho prestado, sua natureza é outra, é de fomento à integração entre capital e trabalho.

Dentro deste cenário se ajustam os acordos de participação nos lucros ou resultados celebrados e observados pelo Impugnante, haja vista a sua finalidade ser o envolvimento dos trabalhadores com o sucesso de seus pares de área, com as demais áreas da empresa e, conseqüentemente, com o sucesso da empresa propriamente dita.

Os planos de PLR não se assemelham, equiparam ou confundem com as obrigações decorrentes do contrato de trabalho. Enquanto o pagamento de PLR depende de prévias negociações e de fatores adicionais ao desempenho individual de cada trabalhador e da vigência do contrato de trabalho, o salário depende unicamente da vigência do contrato de trabalho.

Sendo assim, não há espaço para se permitir a incidência de contribuições previdenciárias sobre um fato jurídico (PLR) não adequado ou mesmo adequável - àqueles previstos na legislação (artigos 22 e 28 da Lei nº 8.212/91) como ensejadores de tal expediente, mesmo que, como no presente caso, tenha a sua natureza desconsiderada.

Nesse diapasão, nunca é demais lembrar que a desconsideração dos planos de PLR do Impugnante, por si só, jamais denotaria a realização de pagamentos com natureza remuneratória. Reproduz jurisprudência.

Ademais, a desconsideração de determinado ato jurídico (tal qual os planos de PLR do Impugnante) dependia da comprovação da sua prática com abuso de forma (ou finalidade evasiva) e mediante simulação, conforme descrito no parágrafo único, do artigo 116 do Código Tributário Nacional (com a redação dada pela Lei Complementar nº 104/2001).

Contudo, a Sra. Agente Fiscal não se atentou para os fatos de que (i) não há lei regulamentando a previsão legal acima citada (o que basta para impedir a tributação dos valores pagos a título de PLR) e (ii) jamais comprovou que os pagamentos realizados se tratam de remuneração, apenas presumiu nesse sentido.

Por tudo isso, as expressões utilizadas pela Sra. Agente Fiscal para descrever os planos de PLR do Impugnante, que também traduzem o seu convencimento sobre a questão, são, além de presunçosos e tendenciosos, desprovidos de finalidade e motivação jurídicas.

Noutro passo, verificar-se-á que a desconsideração dos planos de PLR do Impugnante, levada a efeito pela Sra. Agente Fiscal, carece de validade.

Impossibilidade de desconsideração do negócio jurídico de Participação nos Lucros ou Resultados

Alega a Sra. Agente Fiscal que, no presente caso, a forma jurídica adotada (Participação nos Lucros ou Resultados - PLR) não estaria em conformidade com o "objetivo da lei", motivo pelo qual as verbas pagas teriam natureza salarial, tais como a premiação, a gratificação ou a bonificação. Reproduz trechos do Relatório Fiscal.

Afirma que as alegações transcritas demonstram a nítida tentativa da Sra. Agente Fiscal de desqualificar a forma jurídica adotada pelo Impugnante (PLR), em face de uma suposta substância econômica dos referidos pagamentos (verbas

salariais, tais como premiação, gratificação ou bonificação). Trata-se, portanto, de uma tentativa de qualificação do negócio jurídico realizado no presente caso (PLR) como sendo um abuso de forma jurídica.

Ou seja, a forma jurídica adotada para os pagamentos realizados no presente caso (PLR) não possui natureza salarial e não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias previstas no artigo 195 da CF/88. Contudo, desconsiderando-se a forma jurídica adotada, chega-se a uma suposta substância econômica (verba salarial), esta sim sendo fato gerador das referidas contribuições.

Contudo, referido entendimento não poderá prosperar, motivo pelo qual essa E. Turma Julgadora deverá cancelar integralmente o presente auto de infração.

Isto porque, o abuso de formas jurídicas só ocorre nos casos de (i) adoção de estruturas negociais que (ii) não são adequadas à substância econômica dos atos praticados.

Portanto, no abuso de formas jurídicas, os agentes adotam e realizam determinada forma jurídica prevista em lei (como no presente caso), mas essa forma jurídica não é adequada aos pressupostos econômicos para os quais ela foi adotada (o que não se aplica ao Impugnante).

Com efeito, nas hipóteses de abuso de formas, verifica-se que a forma jurídica adotada existiu efetivamente, não foi uma mera hipótese de simulação. O abuso de formas trata da adoção de formas jurídicas válidas, mas que não são as mais adequadas à substância econômica dos atos praticados.

Inicialmente, é importante destacar que não haveria que se falar em abuso de formas no direito brasileiro. Conforme bem observa Luis Eduardo Schoueri, o abuso de formas seria de antemão vedado em nosso ordenamento jurídico, uma vez o seu controle se daria por meio da tributação por analogia.

Ocorre que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 108 veda expressamente o uso da analogia gravosa para fins de tributação. Portanto, o abuso de formas logo de plano deveria ser afastado, por não ser passível de aplicação em nosso ordenamento jurídico. No presente caso, pretende-se a tributação do PLR (que não é fato gerador das contribuições previdenciárias) à sua suposta substância econômica de verbas salariais, as quais são fato gerador das referidas contribuições.

Contudo, mesmo que se admita a aplicabilidade do abuso de formas no direito brasileiro para fins de tributação, o que se admite apenas a título argumentativo, ressalte-se que referido instituto não é aplicável ao presente caso concreto. Isto porque, conforme demonstrado nesta impugnação, todos os atos praticados pelo Impugnante (substância econômica) estão em total conformidade com a forma jurídica adotada (PLR).

Esclarece ainda que: (i) A PLR é um negócio jurídico típico, regulamentado pela Lei nº 10.101/00, que tem como objeto a participação nos lucros ou resultados da empresa, sem natureza salarial (desvinculada da remuneração, nos termos do inciso XI do artigo 7º da CF/88). Esta natureza jurídica distinta tem como consequência, por exemplo, a inaplicabilidade das rígidas regras decorrentes da legislação do trabalho (CLT); (ii) As verbas salariais, por outro lado, são a remuneração decorrente do negócio jurídico de contrato do trabalho, regido pela CLT. Essas verbas salariais são rigidamente regulamentadas pela legislação trabalhista e consubstanciam direitos ao trabalhador, na qualidade de hipossuficiente na relação de emprego. Tais regras de proteção não são aplicáveis a outras modalidades de pagamento feitas pela empresa.

De fato, poderia haver casos de abuso na utilização do instituto do PLR, que poderia dar ensejo à desconsideração do negócio jurídico (como nos casos em que há simulação). Isto ocorreria, por exemplo, na hipótese em que uma determinada empresa contratasse seus funcionários com o salário oficial de um salário mínimo, e um PLR de R\$ 130.000,00 ao ano, independentemente de sua lucratividade, e pagos em 12 prestações mensais de R\$ 10.000,00 e urna prestação adicional de R\$ 10.000,00 em dezembro.

Neste caso, verifica-se que os pagamentos a título de PLR não decorrem efetivamente da participação nos lucros decorrente de um programa de incentivo à produtividade. Trata-se, sim, de uma remuneração mensal fixa que não guarda qualquer relação com o negócio jurídico de PLR, conforme já demonstrado (pagamento de salário de forma simulada).

Este, contudo, não é o caso dos autos. No presente caso, conforme já demonstrado, os pagamentos efetuados estão em total conformidade com a legislação de regência, com nítido caráter de um "instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade".

Portanto, ante o exposto, verifica-se que não há subsídios no presente caso para que a Sra. Agente Fiscal pudesse ter desconsiderado a forma adotada pelo Impugnante para os pagamentos feitos a seus empregados (PLR), para considerá-los como uma suposta substância econômica de verba salarial, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias previstas no artigo 195 da CF/88, motivo pelo qual deverá essa E. Turma Julgadora cancelar integralmente o presente auto de infração.

Contudo, sem prejuízo do até aqui exposto (que deve ser considerado apto e suficiente para embasar o julgamento de total improcedência do auto de infração impugnado), o Impugnante refutará cada um dos aspectos apresentados pela Sra. Agente Fiscal para a invalidação dos seus planos de PLR.

Da insubsistência dos argumentos apresentados pela sra. Agente Fiscal em relação aos Planos celebrados sob a forma de convenções coletivas de trabalho.

A Lei 10.101/2000 veio dar seqüência às Medidas Provisórias que, desde 1994, regulamentavam o disposto no artigo 7º, XI da Constituição Federal.

O artigo 1º da Lei 10.101/2000, em continuidade ao conceito aportado pela Constituição Federal, disciplina a participação nos lucros ou resultados um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, além de forma de incentivo à produtividade.

Quanto a esse aspecto, importa esclarecer que o incentivo a produtividade mencionado na Lei 10.101/2000 deve ser compreendido dentro do conceito próprio de participação nos lucros ou resultados, isto é, de integração entre capital e trabalho: ao aproximar os interesses do empregador aos dos empregados, gera-se um natural ganho de produtividade, ainda que a participação não contenha meta específica de produtividade.

O artigo 2º da Lei 10.101/2000 estabelece as formalidades para implementação da participação nos lucros ou resultados, incluindo tanto os aspectos formais quanto os aspectos materiais dessa modalidade negocial.

Do ponto de vista formal, a participação é sempre objeto de negociação entre empresa e seus empregados, a qual pode ocorrer de forma direta (entre empresa e comissão escolhida pelas partes e integrada também por um representante indicado pelo sindicato) ou de forma indireta (por meio de acordo ou convenção coletiva de trabalho).

Do ponto de vista material, o instrumento decorrente da negociação (acordo de comissão, acordo coletivo de trabalho ou convenção coletiva de trabalho) deve conter regras claras e objetivas que possibilitem às partes o conhecimento e o acompanhamento de seu conteúdo.

De fato, a letra de lei demanda o seguinte conteúdo obrigatório nos instrumentos decorrentes da negociação para participação nos lucros ou resultados:

a) regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação;

b) 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.

Adicionalmente, e de modo meramente exemplificativo, o § 1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000 apresenta alguns critérios que podem ser considerados, dentre outros, para a elaboração dos instrumentos decorrentes da negociação:

(a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

b) programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Veja-se, a esse respeito, que a norma legal estabelece, quanto aos itens inseridos no texto do §1º, a obrigatoriedade de sua previsão no instrumento (conteúdo obrigatório), utilizando-se para tanto do verbo "dever" ("Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas). Diferentemente, ao tratar dos incisos ao § 1º, a norma se utiliza do verbo "poder" ("podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições, deixando clara sua natureza eletiva, isto é, não obrigatória).

Em uma análise mais detalhada do texto legal, portanto, conclui-se que o incentivo à produtividade deve ser considerado de formal geral. Isto é, como reflexo natural da integração entre capital e trabalho, e não como um critério obrigatório a ser inserido em acordos de participação nos lucros ou resultados.

E, uma vez celebrado o acordo, o instrumento dele decorrente será arquivado na entidade sindical representativa dos trabalhadores. Apresenta a seguir quadro com os elementos para formalização da participação nos lucros e resultados. Reafirma que negociação de participação nos lucros ou resultados pode se dar através dos seguintes procedimentos: negociação com comissão, convenção coletiva ou acordo coletivo.

Negociação com comissão

Na negociação com comissão, a norma exige apenas que exista uma "comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria".

No tocante à formação da comissão de negociação, o texto legal apenas exige o adimplemento aos seguintes critérios: (a) escolha pelas partes, e (b) integração por representante indicado pelo sindicato.

Na prática, a maior parte das empresas que elabora PLR por comissão de negociação opta pela formação de comissão paritária, com igual número de representantes indicados pela empresa e eleitos por seus empregados. No entanto, não há exigência legal nesse sentido. Não há, sequer, necessidade de representantes exclusivos dos empregadores, de forma que o requisito legal estaria integralmente cumprido caso a empresa simplesmente concordasse com a formação de comissão exclusivamente pelos eleitos por seus empregados.

De novo, o texto legal apenas diz que a comissão deve ser "escolhida pelas partes", não exigindo representantes de um e outro lado, necessariamente, nem que o número desses representantes seja idêntico.

Quanto a seu conteúdo, a participação nos lucros ou resultados estabelecida por meio de negociação com comissão de trabalhadores tem a peculiaridade de se adequar mais precisamente à realidade econômica do grupo específico.

Ninguém melhor que os trabalhadores e o empregador para, conjuntamente, definirem quais os aspectos da vida empresarial e da realidade laboral podem acarretar a desejada integração entre capital e trabalho. Assim, em casos nos quais a negociação de participação nos lucros ou resultados é realizada por meio de comissão de trabalhadores, as regras e as metas a serem definidas poderão ser concretas, abrangendo a especificidade do trabalho realizado pelos diferentes segmentos de trabalhadores.

Acordo coletivo de trabalho

Já na negociação por acordo coletivo de trabalho exige-se a presença do sindicato representativo dos trabalhadores em substituição à comissão.

As formalidades para estabelecimento de acordo coletivo de trabalho são integralmente exigíveis, inclusive a existência de edital de convocação, a realização de assembleia e o arquivamento perante a Delegacia Regional do Trabalho.

No tocante a seu conteúdo, em razão da participação do sindicato representativo dos trabalhadores, a participação nos lucros ou resultados formalizada por meio de acordo coletivo de trabalho tende a ser mais abrangente, e conseqüentemente mais genérica, que aquela resultante de negociação com comissão de trabalhadores.

Isso porque o sindicato representativo dos trabalhadores representa toda uma categoria profissional, e a consistência nas relações coletivas de trabalho por vezes demanda a inserção ou exclusão de determinadas cláusulas negociais.

Assim, muitos sindicatos adotam posicionamento no sentido de exigir a inserção de certas cláusulas ou de não aceitar a inserção de outras, limitando o conteúdo negocial. Ainda que naturalmente vinculada à especificidade de determinada empresa, a negociação realizada perante o sindicato representativo dos trabalhadores tende a resultar em conteúdo menos específico que aquele decorrente de negociação por comissão.

Convenção Coletiva de Trabalho

Por fim, a negociação por convenção coletiva de trabalho segue também as regras próprias referentes à modalidade negocial, sendo nesse aspecto similar ao acordo coletivo de trabalho.

Diferentemente do que ocorre quando negociada por meio de acordo coletivo de trabalho, entretanto, a participação nos lucros ou resultados negociada em convenção coletiva de

trabalho tem como característica primordial a ausência de especificidade em seu conteúdo.

A convenção coletiva de trabalho, tal como preconizado no artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho, é o "acordo de caráter normativo pelo qual dois ou mais sindicatos representativos de categorias econômicas e profissionais estipulam condições de trabalho aplicáveis, no âmbito das respectivas representações, às relações individuais de trabalho".

Na categoria bancária, a convenção coletiva de trabalho é firmada por nada menos que 111 sindicatos, 6 federações e 1 confederação, representativos de trabalhadores em todo o Brasil, além de 1 federação e 7 sindicatos representativos de empregadores espalhados também por todo o Brasil.

Tais entidades representam empresas e trabalhadores do segmento financeiro, bancário de varejo e bancário de investimento, cada qual com suas peculiaridades.

É simples constatar, da vastidão do documento mencionado acima, que a participação a ser formalizada por tal documento não poderá - em termos práticos - veicular metas individualizadas por trabalhador. A imensa gama de situações fáticas abrangidas pelo acordo impossibilita essa modalidade de métrica.

Em razão de tal característica, verifica-se uma tendência, em situações de definição de participação por meio de convenção coletiva de trabalho, do estabelecimento de métricas meramente financeiras, como por exemplo lucratividade.

Tais métricas, aplicáveis a qualquer empresa, são adequadas ao caráter genérico de que se revestem as convenções coletivas de trabalho. Ao mesmo tempo, a métrica de lucratividade reflete, ainda que indiretamente, o fruto do trabalho do empregado, a produtividade, visto que ela é um fator essencial para o lucro, o resultado financeiro.

Ante o exposto, constata-se que, se a prática mais comum em situações de negociação com comissão é de estabelecimento de participação nos resultados (isto é, participação distribuída em razão de metas individualizadas por trabalhador ou segmento de atividade), o oposto ocorre em situações de convenção coletiva de trabalho, na qual a praxe é pelo estabelecimento de participação nos lucros.

Da autuação referente à Participação paga em razão de Convenções Coletivas de Trabalho.

O Banco Merrill Lynch foi autuado em razão do pagamento de PLR a seus empregados na forma do disposto nas convenções coletivas de trabalho dos anos de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008.

Os fundamentos apresentados para tanto são:

(a) assinatura ao final do ano-base, de forma retroativa;

(b) ausência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação.

Especificamente, o Sr. Auditor-Fiscal entendeu que a assinatura de Convenção Coletiva de Trabalho no último trimestre do ano excluiria dos trabalhadores a possibilidade de conhecimento prévio das metas e seu comprometimento para atingimento, como incentivo à produtividade.

E, ao entender dessa forma, o Sr. Auditor-Fiscal violou a Constituição Federal e a legislação ordinária, desde o reconhecimento aos acordos firmados com sindicatos até as regras específicas aplicáveis às convenções coletivas de trabalho e o conteúdo da Lei 10.101/2000.

A Constituição Federal, em seu artigo 7º, XXVI, estabelece o princípio do reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho, pelo qual confere-se validade tanto aos instrumentos firmados mediante negociação com o sindicato representativo dos trabalhadores quanto ao conteúdo veiculado nesses instrumentos. Transcreve decisão judicial.

Por sua vez, a própria Lei 10.101/2000 estabelece a possibilidade de fixação de participação nos lucros ou resultados por meio de convenção coletiva de trabalho (art. 20, II), sendo, portanto, válida e eficaz essa modalidade negocial.

Ocorre que a natureza da convenção coletiva de trabalho é significativamente diferente daquela dos acordos coletivos de trabalho: enquanto os acordos coletivos de trabalho têm abrangência restrita a uma empresa podendo, portanto, estabelecer regras e critérios específicos para a realidade daquela empresa ou setor negocial as convenções coletivas de trabalho têm abrangência ampla, incluindo uma pluralidade de empresas realidades negociais.

Nesse sentido, vale especificar que a convenção coletiva de trabalho referente aos bancários é aplicável a uma vasta gama de empreendimentos, incluindo bancos de varejo, bancos de investimento e outros em todo o Brasil. Recorde-se aqui o impressionante número de envolvidos na convenção coletiva de trabalho para PLR bancária: 111 sindicatos, 6 federações e 1 confederação, representativos de trabalhadores em todo o Brasil, além de 1 federação e 7 sindicatos representativos de empregadores espalhados também por todo o Brasil.

Não se duvida, por óbvio, que as realidades experimentadas por trabalhadores e empregadores em todas essas localidades e segmentos de negócios sejam extremamente díspares. Quaisquer metas e critérios adotados para um banco de varejo na região Norte do Brasil não poderão ser simplesmente reproduzidos por um banco de investimentos na região Sul: as realidades de trabalho são tão profundamente diferentes que um acordo assim estabelecido jamais poderia subsistir.

É por esse motivo, decorrente da natureza específica das convenções coletivas de trabalho, que os acordos de participação em lucros ou resultados assim firmados têm como característica primordial o estabelecimento de metas ligadas ao único ponto de conexão entre as realidades negociais: a lucratividade setorial.

Repise-se esse ponto por relevante: as metas inseridas em um acordo de participação nos lucros ou resultados devem ser similares para todos os envolvidos, garantindo-se assim a consistência do acordo. E, ante a ampla abrangência das convenções coletivas de trabalho (tal como insculpido no artigo 611 da Consolidação das Leis do Trabalho), o único critério possível de utilização é a lucratividade.

E esse, justamente, é o critério reconhecido nas convenções coletivas de trabalho referentes aos bancários: a lucratividade do setor econômico.

O valor a ser distribuído depende exclusivamente do percentual de lucratividade do banco, com variações decorrentes das métricas de 0 e 15% do lucro líquido do banco em cada exercício financeiro, bem como do percentual de crescimento do lucro líquido em comparação com o exercício anterior. Transcreve diversas cláusulas das convenções coletivas de trabalho, relativas ao estabelecimento de participação nos lucros ou resultados dos anos de 2004 a 2008 e apresenta sumários de métrica, na forma constante das citadas convenções.

Conclui que se trata de convenção para participação nos lucros, pautada exclusivamente em critérios de lucratividade. Em sendo assim, não há que se falar, como pretende a autoridade fiscal, em inserção de metas individualizadas.

Também o argumento da autoridade fiscal no sentido de inexistência de metas, resultados e prazos, ou ainda de critérios passíveis de aferição cai por terra ao se analisar as planilhas apresentadas. As sucessivas convenções coletivas de trabalho trazem, pormenorizadamente, metas, métricas, critérios e regras absolutamente objetivos e que permitem aferição mediante simples consulta aos balanços do Banco Merrill Lynch, balanços esses auditados e publicados, na forma das sociedades por ações.

Mais ainda, periodicamente o Banco Merrill Lynch informava a seus empregados sua situação financeira, os ganhos e o nível de lucratividade atingidos, de forma a permitir a todos o acompanhamento dos níveis de atingimento de metas (vide exemplificativamente os documentos juntados). Trimestralmente, inclusive, havia reunião de todos os empregados do Banco Merrill Lynch na qual as lideranças internacionais comunicavam os resultados alcançados em todos os âmbitos e linhas de negócios. Dessa reunião todos os empregados do Banco Merrill Lynch eram convidados a participar.

Com base no exposto, conclui-se que os motivos apresentados pela autoridade fiscal para decidir pela invalidade das convenções coletivas e, conseqüentemente, fazer incidir natureza salarial sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados - não coadunam com a lei e com a realidade fática.

Motivo (i): segundo a autoridade fiscal, as convenções coletivas de trabalho "foram negociadas e assinadas somente ao final dos anos base sendo retroativas aos períodos de participação".

Primeiramente, deve-se considerar que as convenções coletivas de trabalho seguem as regras próprias contidas nos artigos 611 e seguintes da Consolidação das Leis do Trabalho, inclusive época de negociação e garantias ao período anterior à sua conclusão (garantia de data-base).

O argumento de invalidação do conteúdo do acordo em razão de a data-base ser no segundo semestre simplesmente vai contra toda a regulamentação pertinente às convenções coletivas de trabalho, inclusive a Consolidação das Leis do Trabalho (artigos 611 e seguintes) e a Constituição Federal (artigo 7º, XXVI).

Mais ainda, e ao contrário do aludido pela autoridade fiscal, as convenções coletivas de trabalho não são negociadas ao final do ano, quando de sua assinatura. A data de assinatura corresponde, apenas, ao momento de conveniência das várias entidades sindicais - considerando-se inclusive a dificuldade de viabilização de um documento com quase 200 assinaturas - não correspondendo à finalização da negociação.

Veja-se, inclusive, que as metas e critérios para concessão da participação nos lucros estabelecida nas sucessivas convenções coletivas de trabalho são conhecidas previamente por todos os trabalhadores da categoria. Tal conclusão salta aos olhos ao se avaliar que, em todo o período fiscalizado, não houve a menor alteração em tais critérios (lucro líquido anual).

Assim, não há que se falar em invalidação do conteúdo das convenções coletivas de trabalho em razão de sua assinatura por ocasião da finalização das negociações de data-base.

Motivo (ii): segundo a autoridade fiscal, as convenções coletivas de trabalho "não contam com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação".

Este motivo apresentado pela autoridade fiscal é simplesmente alheio àquilo que está inserido nas convenções coletivas de trabalho. As regras quanto aos direitos subjetivos e adjetivos de participação estão ali inseridas de forma clara e objetiva, ou melhor, de forma matemática, vinculando todos os trabalhadores e empresas.

Evidentemente, por se tratar de convenção coletiva de trabalho com abrangência nacional, não existem metas individualizadas. Mas trata-se de acordo de participação nos lucros e, consoante

autorizado pela Lei 10.101/2000, tal modalidade negocial demanda apenas métricas de lucratividade e não metas individualizadas.

Dessa forma, também este motivo apresentado pela autoridade fiscal não se sustenta antes urna análise jurídica mais detida, devendo, portanto, ser reconhecida a validade do conteúdo das convenções coletivas de trabalho e a natureza não salarial das verbas pagas em seu cumprimento.

Da autuação referente à Participação paga em razão de Plano Próprio (2004).

O Banco Merrill Lynch foi autuado em razão do pagamento de PLR a seus empregados na forma do disposto no acordo de participação nos lucros ou resultados firmado com comissão de trabalhadores.

Os fundamentos apresentados para tanto são os que seguem:

(i) a comissão do Banco Merrill Lynch teria sido integrada somente por uma pessoa, a qual, como procurador, não detinha poderes para representar sozinho a empresa e atos dessa monta;

(ii) não teria havido participação de representante do sindicato nas negociações;

iii) o plano não teria sido registrado e arquivado na entidade sindical;

(iv) o acordo não contaria com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação;

(v) os valores pagos substituiriam os bônus;

(vi) não teria havido conhecimento prévio das metas pelos trabalhadores; e

(vii) montante dos valores pagos e sua forma de distribuição descaracterizariam a natureza e intenção da PLR.

Consoante abordado acima, os acordos de participação em lucros ou resultados são procedimentos formais, que demandam o atendimento ao conteúdo determinado em lei quanto à forma e conteúdo.

E o acordo referente ao ano de 2004, com pagamento em 2005, atende a todos esses requisitos, senão vejamos.

No tocante a seu conteúdo, o acordo mencionado atende integralmente à finalidade legal, na medida em que proporciona efetiva integração entre capital e trabalho. De fato, o plano está pautado em metas individuais de produtividade e performance, as quais são previamente estabelecidas, por escrito, para cada empregado e área, sendo ao final do exercício avaliadas também por escrito. Adicionalmente metas de negócios (lucratividade)

definem o total a ser distribuído, vinculando assim o plano a lucros e resultados do Banco Merrill Lynch.

As regras referentes a direitos substantivos constantes do acordo de participação nos lucros ou resultados são claras e objetivas, com pisos e tetos claramente delineados, bem como métricas matemáticas para cálculo das participações individuais (cláusula 4 do plano).

Também as regras adjetivas, relacionadas à aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo, são estabelecidas de forma clara e objetiva no plano (cláusula 5), autorizando a todos os trabalhadores o acompanhamento de seu atingimento.

Quanto ao acompanhamento, vale lembrar, o Banco Merrill Lynch divulga periodicamente a todos os seus trabalhadores os níveis de atingimento financeiro, tanto por e-mails quanto em reunião trimestral consoante anteriormente abordado, de modo que é a todos franqueada a aferição periódica do cumprimento ou não das metas inseridas no plano.

Do ponto de vista formal, também o plano atende a todos os requisitos legais.

A forma adotada é de negociação com comissão de empregados consoante abordado anteriormente, a Lei 10.101/2000 não exige a formação de comissão paritária, mas, unicamente, de comissão escolhida pelas partes.

E é essa a forma adotada pelo plano: um representante indicado pelo Banco e outros eleitos por seus empregados.

Quanto à participação sindical, este foi devidamente convidado a integrar a comissão de negociação, recusando-se, entretanto, à solicitação de tal convocação, especificando que "durante a auditoria o sujeito passivo apresentou uma carta, datada de 01 de março de 2001, dirigida ao Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, na qual informa que pretende alterar o acordo de PLR aprovado e assinado pelas comissões (Banco e empregados) em 26 de novembro de 1998 e para tanto, solicita a indicação de um representante do sindicato para integrar a comissão de empregados. Avisa ainda a data, horário e local da futura reunião para discussão e aprovação do acordo. O contribuinte apresentou, ademais, cópia do jornal Gazeta Mercantil, de 2, 3 e 4 de março de 2001, onde fez publicar uma convocação ao sindicato visando a indicação de um representante para integrar a comissão de empregados em reunião, que seria realizada em 07 de março de 2001, para acordo de PLR. Ressalta nesta que a convocação estava sendo feita pela imprensa tendo-se em vista a recusa do Sindicato em receber carta do mesmo teor, encaminhada diretamente à entidade sindical".

De fato, conforme comprovam os documentos exemplificativamente juntados aos autos, o sindicato

representativo dos trabalhadores do Banco Merrill Lynch adotou, historicamente, entendimento no sentido da não realização de acordos de participação nos lucros ou resultados que não por meio de acordos coletivos de trabalho e convenções coletivas de trabalho. E, como consequência de sua postura ideológica, negou-se repetidas vezes a integrar comissões de negociação. A negativa incluía também qualquer formalização, desde o recebimento da carta-convite até o recebimento do plano negociado e seu arquivamento.

Trata-se de um impasse anterior a qualquer negociação.

Ocorre que a Lei 10.101/2000 apenas aporta mecanismos de resolução para situações de impasse em negociação (artigo 4º), não tratando da situação de simples recusa sindical. E não o faz porque, de fato, as partes envolvidas no estabelecimento de participação nos lucros ou resultados são empresa e seus empregados. Estes são os legítimos titulares do direito aqui debatido.

Nesse sentido é claro o artigo 2º da Lei 10.101/2000: participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados.

Ocorre que, não apenas a Lei 10.101/2000 é silente quanto a meios para solução do impasse pré-negociação por meio de comissão, mas também a Consolidação das Leis do Trabalho o é. O texto consolidado apenas aporta critérios para solução de impasse ou recusa à negociação coletiva (isto é, à participação em convenções ou acordos coletivos de trabalho). Para a situação específica de recusa sindical à integração de comissão de trabalhadores não há previsão legal.

Mas, evidentemente, os trabalhadores não podem ter seu direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados eliminado pelo posicionamento sindical de não integrar comissão de negociação. Tal direito é constitucionalmente assegurado e deve ser respeitado.

Ante o impasse formado, não reconhecido nem solucionado pela legislação vigente, optou o Banco Merrill Lynch por atender a finalidade do texto legal e, reconhecendo o direito constitucionalmente garantido a seus empregados, realizar diretamente a negociação com a comissão.

Assim, devidamente comprovada a recusa sindical (carta enviada e publicação no jornal Gazeta Mercantil consoante reconhecimento da autoridade fiscal), bem como a legitimidade do procedimento adotado para garantia do direito constitucionalmente assegurado, e o cumprimento aos critérios de conteúdo do acordo firmado, têm-se por integralmente cumpridas as exigências legais, devendo, portanto, ser reconhecida a validade do acordo e a natureza não salarial do pagamento efetuado.

No tocante especificamente aos motivos apresentados pela autoridade fiscal para a autuação referente a este acordo, nenhum deles apresenta fundamento na norma ou na realidade aplicável.

Motivo (i): a comissão do Banco Merrill Lynch teria sido integrada somente por uma pessoa, a qual, como procurador, não detinha poderes para representar sozinho a empresa e atos dessa monta.

A Lei 10.101/2000 não demanda a existência de comissão paritária, muito menos de comissão formada por idêntico número de representantes de empresa e empregados.

Apenas exige-se que a comissão seja escolhida pelas partes, o que de fato ocorreu.

Quanto à existência de procuração e à exigência societária de dupla assinatura, o artigo 653 do Código Civil prevê que o mandato pode ser inclusive verbal, consistente na determinação, por parte do outorgante, de que determinada pessoa o represente em certo negócio jurídico.

Mas, ainda que o empregado mencionado pela autoridade fiscal não possuísse, originalmente, poderes em extensão suficiente para a assinatura do acordo - o que consoante parágrafo acima não reflete a realidade -, seus atos seriam regidos pelo teor do artigo 662 do Código Civil, o qual claramente especifica a possibilidade de ratificação por ato inequívoco, a qual retroage à data do ato.

Ou seja, ao dar cumprimento ao acordo firmado mediante negociação com comissão de trabalhadores, o Banco Merrill Lynch ratificou os atos praticados pelo procurador, sendo que tal ratificação retroagiu para conferir validade a tais atos.

Portanto, o motivo (i) apresentado pela autoridade fiscal não se sustenta juridicamente.

Motivo (ii): entendeu a autoridade fiscal que não teria havido participação de representante do sindicato nas negociações e Motivo (iii): entendeu a autoridade fiscal que o plano não teria sido registrado e arquivado na entidade sindical.

Tal como explicitado acima, a negativa sindical à indicação de representante em comissão de negociação não pode ser de forma a excluir aos trabalhadores o direito constitucionalmente assegurado de recebimento de participação nos lucros ou resultados.

Mais ainda, em se considerando que os titulares da negociação, consoante o caput do artigo 2º da Lei 10.101/2000 são empresa e empregados, bem como que nenhuma norma aparta procedimentos para solução desse tipo de impasse, o procedimento adotado pelo Banco Merrill Lynch é juridicamente

embasado, não havendo que se falar em qualquer irregularidade.

Motivo (iv): entendeu a autoridade fiscal que o acordo não contaria com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação.

Ao contrário do entendimento apresentado pela autoridade fiscal, o acordo de participação nos lucros e resultados referente ao ano 2004 possuía regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação. Tais regras foram estabelecidas no plano e em seu anexo de forma matemática, com pisos de pagamento e vinculação a resultados financeiros.

A estrutura básica do plano foi delineada junto aos trabalhadores em negociação direta, resultando nos seguintes critérios:

a) Montante para distribuição: no mínimo 5% do lucro líquido contábil. O valor efetivo a ser distribuído depende do desempenho global, do desempenho na América latina, do desempenho no Brasil e do desempenho das áreas específicas de atuação do Banco Merrill Lynch;

b) Valores individuais: os valores a serem individualmente distribuídos variam em razão dos segmentos de negócios em que os trabalhadores atuam e em razão do atingimento de metas de desempenho individual em decorrência do processo de avaliação vigente.

Os segmentos de negócios são divididos em três categorias, em razão das funções desempenhadas: (i) operacionais e administrativas; (ii) funções de média gerência; (iii) funções de direção.

As categorias de desempenho individual observam a seguinte gradação: (i) metas parcialmente cumpridas; (ii) metas cumpridas; e (iii) metas excedidas e são formalizadas em avaliações periódicas.

O montante para distribuição, definido consoante índices de desempenho acima, é estabelecido no plano como um mínimo de 5% do lucro líquido contábil.

Consoante demonstração financeira juntada, o lucro líquido contábil no ano de 2004 foi de US\$ 16.054.000,00. O valor distribuído pelo Banco Merrill Lynch no período foi de R\$ 18.126.293,87, ou seja, dentro do patamar estabelecido no acordo. Junta planilhas.

Com relação aos montantes mínimos anuais a serem recebidos individualmente por cada trabalhador, com relação a este plano, estes são calculados de acordo com a tabela anexa ao instrumento.

Vale esclarecer que, na forma do plano de participação nos lucros e resultados vigente, não existe teto de valor a ser distribuído nos termos da cláusula 4 do plano.

De forma a auxiliar na compreensão do funcionamento das metas e critérios acima indicados, apresenta-se abaixo uma listagem exemplificativa de trabalhadores ocupantes de funções das três categorias antes descritas com os cálculos das participações recebidas, comprovando-se o exato cumprimento do teor do acordo vigente.

Em razão de problemas de sistema, especialmente de arquivos de avaliação que foram corrompidos em determinado momento, apresenta amostragem que representa uma população de 14 pessoas que trabalham em áreas de apoio e de negócios, preferencialmente que tenham recebido participação durante o período fiscalizado.

Verifica-se da análise das regras e valores acima especificados que, com relação ao ano de 2004, não apenas foram estabelecidos critérios objetivos para definição e acompanhamento de metas, mas ainda houve integral cumprimento do conteúdo do acordo: (a) o valor mínimo de distribuição geral foi observado; (b) os valores mínimos de distribuição individual foram observados, pelo que a motivação apresentada pela autoridade fiscal não se sustenta.

Motivo (v): entendeu a autoridade fiscal que não teria havido conhecimento prévio das metas pelos trabalhadores.

Ao contrário do que defende a autoridade fiscal, as metas eram de conhecimento prévio por todos os trabalhadores do Banco Merrill Lynch.

Quanto às metas financeiras existentes no plano, estas foram negociadas e definidas já em 2001, muito antes do ano-base aqui tratado. Recorde-se que o plano foi mantido integralmente desde essa data.

Quanto às metas individuais, conforme comprovam os documentos juntados, estas fazem parte do programa de desenvolvimento humano do Banco Merrill Lynch sendo discutidas e definidas conjuntamente pelo empregado e seu gestor antes do início do ano-base.

Todas essas métricas, repise-se, são objeto de acompanhamento e avaliação conjunta. As métricas financeiras são de acompanhamento periódico durante o ano e as métricas de desenvolvimento individual são objeto de reavaliação, conjuntamente realizada entre empregado e gestor.

Dessa forma, não há que se falar em desconhecimento de metas por parte dos trabalhadores.

Motivo (vi): entendeu a autoridade fiscal que os valores pagos substituiriam os bônus e Motivo (vii): o montante dos valores

pagos e sua forma de distribuição descaracterizariam a natureza e intenção da PLR.

Novamente incorre em erro a autoridade fiscal ao apresentar entendimento no sentido de que a participação distribuída substituiria um bônus anual, justificando-o em uma alegada desproporção entre salário-base e PLR e no fato de que nem todos os empregados recebem o mesmo múltiplo de salários.

Inicialmente deve-se considerar que nem a Constituição Federal nem a Lei 10.101/2000 estabelecem limite para a participação dos trabalhadores em lucros ou resultados das empresas. Referidas normas tampouco exigem que todos os trabalhadores recebam idênticos valores, ou, menos ainda, que a participação seja calculada como um número determinado de salários. E, ante o princípio da legalidade, onde a norma não estabelece limite, não cabe ao fiscal fazê-lo.

Um segundo elemento de evidente relevância é a diferença gritante existente entre os conceitos de participação nos lucros ou resultados e de remuneração. A remuneração tem por finalidade compensar o trabalhador pelo serviço prestado a seu empregador, a participação nos lucros ou resultados tem como finalidade diminuir a distância entre essas partes, integrando capital e trabalho.

Analisando o plano referente ao ano 2004, constata-se que nenhum empregado da impugnante possuía, como objeto de seu contrato de trabalho, a geração de determinado patamar de lucro. Também as metas individuais diziam respeito unicamente ao desenvolvimento humano e, em se tratando de metas meramente comportamentais, estas não poderiam ser consideradas objeto dos contratos de trabalho.

Em suma, o próprio teor do plano e as metas nele inseridos demonstram que os valores distribuídos a título de participação nos lucros ou resultados não eram gerados com base em produção ou em qualquer item relacionado à execução dos contratos de trabalho.

Ao contrário, eram metas pautadas em lucratividade geral e desenvolvimento pessoal, não correspondendo, sequer de longe, às obrigações nos contratos de trabalho.

Quanto à alegada desproporção entre salários anuais e participação distribuída, deve-se considerar, primeiramente, que o banco paga e sempre pagou a seus empregados salários compatíveis com a média de mercado. Se o salário pago pela impugnante é compatível com aquele pago por seus pares, resta evidente a inocorrência da alegada substituição de salário por participação nos lucros e resultados.

Ao contrário, em suas análises estatísticas, a autoridade fiscal esqueceu-se de comparar os elementos justificadores dos valores distribuídos: os resultados financeiros do Banco no período.

Em sendo a finalidade da participação nos lucros ou resultados a integração entre capital e trabalho, como justificar que, em um ano de excelente resultado financeiro, os empregados do banco não recebessem participação também significativa?

Lembrando apenas que o lucro líquido contábil no ano de 2004 foi de US\$ 16.054.000,00.

Por fim, alega ainda a autoridade fiscal que haveria desproporção entre o número de múltiplos de salários recebidos pelos diferentes segmentos do banco, o que, em seu entendimento, descaracterizaria a natureza de participação nos lucros ou resultados.

Mais uma vez sem razão a autoridade fiscal, pois o acordo de 2004 é permeado pela firme crença no sentido de que somente a integração do colaborador ao negócio é que pode trazer a satisfação indivíduo, mas não a via inversa. Dentro deste contexto, de política global de integração entre capital e trabalho, que a comissão de negociação definiu métricas específicas com a finalidade de tornar cada um dos empregados em um participante do negócio, promovendo sua contribuição individual e coletiva no empreendimento.

O Banco Merrill Lynch é um banco de investimentos. Em razão disto, o exercício de sua atividade empresarial se dá por meio da atuação de suas áreas de negócios, as quais são: renda fixa, renda variável, investimentos diretos, banco de investimentos (IBK) e pesquisas econômicas (área híbrida). São essas as áreas que trarão os negócios para o banco, prospectarão novos clientes, e é nelas que estão concentradas as metas mais agressivas a serem atingidas por seus integrantes. É deles que se cobrará mais, pois eles é que poderão influenciar de maneira efetiva no sucesso do empreendimento.

Entretanto, para a realização de suas atividades, as áreas de negócios não são suficientes. São as áreas de suporte que garantem a possibilidade de as áreas de negócios realizarem seus trabalhos. As áreas de suporte são, entre outras: processamento de operações, controladoria, tecnologia de sistemas, auditoria, crédito de mercado, risco de crédito, risco operacional, serviços corporativos, jurídico, gerenciamento de projetos e recursos humanos.

Essas áreas estão obrigadas a fornecer o suporte para as áreas de negócios, permitindo o melhor e mais eficiente funcionamento do banco, para atingimento das metas das áreas de negócios.

Aqui os colaboradores possuem as metas menos agressivas do negócio, posto que a potencialidade de sua contribuição para a formação do resultado desejado é infinitamente menor do que aquela dos integrantes das áreas de negócios.

Assim, a comissão de negociação, ao definir os critérios para o acordo de PLR do ano 2004, optou por estabelecer diferentes múltiplos para as diversas áreas de atuação. E esses múltiplos,

negociados e definidos pela comissão de negociação, são os diretos geradores dos valores distribuídos aos empregados. Apresenta quadro comparativo.

De todo o exposto, conclui que o PLR 2004, firmado por meio de negociação com comissão de trabalhadores, encontra-se totalmente inserido nos critérios legais, de forma que a natureza não salarial das parcelas pagas há de prevalecer.

Da autuação referente à Participação paga em 2005 e em 2006, sob a forma de Plano Próprio

O Banco Merrill Lynch foi autuado em razão do pagamento de PLR a seus empregados na forma do disposto no acordo de participação nos lucros ou resultados firmado com comissão de trabalhadores.

Os fundamentos apresentados para tanto são os que seguem:

(i) com relação ao pagamento realizado em 2006 (referente ao acordo de 2005), entende a autoridade fiscal estar ele atrelado ao plano anterior, firmado por negociação com comissão de trabalhadores, motivo pelo qual apresentaria as mesmas irregularidades mencionadas no tópico acima;

(ii) ainda com relação ao pagamento realizado em 2006 (referente ao acordo de 2005), entende a autoridade fiscal não ter havido conhecimento prévio das metas por parte dos trabalhadores;

(iii) com relação aos pagamentos realizados em 2006 e 2007, a autoridade fiscal entende que como o plano foi negociado com o sindicato somente em 19 de maio de 2006, ele seria retroativo ao período base da participação; e

(iv) com relação aos pagamentos realizados em 2006 e 2007, o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição descaracterizariam a natureza e intenção do benefício da PLR.

Consoante abordado acima, os acordos de participação em lucros ou resultados são procedimentos formais, que demandam o atendimento ao conteúdo determinado em lei quanto à forma e conteúdo.

E o acordo referente aos anos de 2005 e 2006, com pagamentos em 2007 e 2008, respectivamente, atende a todos esses requisitos.

Primeiramente, há que se consignar a incorreção na análise da Sra. Agente Fiscal, o qual considerou que o teor do acordo firmado em 2001 fora aplicado para os fins da participação referente ao ano-base 2005. Ao contrário, com o início das negociações com o sindicato, o que ocorrera já em 2005, referido plano não mais foi aplicado, não tendo sido base de qualquer participação a partir dessa data.

De fato, o plano aplicado para o ano-base 2005, com pagamento em 2006, foi aquele firmado juntamente com a entidade sindical, o qual abrange os anos-base 2005 e 2006.

Esclarecido esse ponto, passa-se à análise dos requisitos de validade do plano firmado.

No tocante aos aspectos formais, retomando o conteúdo da tabela inserida às fls. 21 desta defesa, entendem-se como elementos obrigatórios: (a) a modalidade legal de negociação, seja por comissão, seja por acordo coletivo ou convenção coletiva de trabalho; e (b) o arquivamento do instrumento no sindicato representativo dos trabalhadores. Ambos os elementos foram cumpridos no plano de participação nos lucros ou resultados dos anos-base 2005 e 2006.

Mais ainda, mesmo não se tratando de exigência da Lei 10.101/2000, o sindicato representativo dos empregados do Banco Merrill Lynch levou o acordo coletivo de trabalho a registro perante o Ministério do Trabalho e Emprego.

Assim, todas as formalidades legais para o estabelecimento de participação nos lucros ou resultados foram cumpridas pelo acordo aqui tratado.

No tocante aos aspectos materiais, isto é, relacionados ao conteúdo do plano, as exigências legais são de: (a) objeto de integração entre capital e trabalho, não correspondente a uma contraprestação pelo serviço prestado; (b) existência de regras claras e objetivas quanto à fixação do objeto da participação ("direitos substantivos da participação"); (c) existência de regras claras e objetivas quanto à fixação das regras para distribuição do montante entre trabalhadores regras adjetivas da participação"), incluindo mecanismos para aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

Todos esses requisitos também foram cumpridos pelo plano.

Da mesma forma como ocorreu com relação ao acordo de 2004, mas de modo muito mais abrangente e significativo, as partes envolvidas na negociação, neste caso o Banco Merrill Lynch e o sindicato representativo de seus empregados, definiram métricas específicas com a finalidade de tornar cada um dos empregados um participante do negócio, promovendo sua contribuição individual e coletiva ao empreendimento.

Especificamente com relação às regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e das regras adjetivas, estas estão discriminadas no plano e em seus anexos de forma matemática, inserindo-se ali todas as variáveis que permitem o cálculo exato do montante a ser distribuído, individualmente, a cada empregado - mínimos e máximos.

Nesse sentido, vale analisar o conteúdo do Anexo I ao Plano de Participação nos Resultados - Metas e Critérios de Apuração. Referido anexo aparta todos os conceitos e metas, descritos individualizadamente, bem como a fórmula de cálculo da participação.

O Anexo II ao Plano de Participação nos Resultados Critérios de Apuração - Área de suporte e o Anexo III ao Plano de Participação nos Resultados - Critérios de Apuração - Área de Negócios trazem as regras adjetivas para avaliação individual e múltiplos a serem pagos a cada trabalhador. Também discriminam, esses anexos, as categorias de avaliação de desempenho e as metas de performance individual utilizadas para a realização dessa avaliação de desempenho.

De fato, o plano de participação nos lucros ou resultados dos anos 2005 e 2006 aprimorou as regras anteriormente existentes relativas à participação dos empregados em lucros e resultados de forma a contemplar as diferenças entre duas grandes áreas do Banco Merrill Lynch, a saber, as áreas de suporte e de negócios, as quais possuem características bastante distintas, com potencialidade de influenciar o resultado final local proporcional às suas atribuições.

Nesse sentido, o novo Acordo Coletivo de Trabalho prevê a necessidade de divulgação das metas locais, regionais e globais no primeiro trimestre de cada ano, prevê valores mínimos e máximos a serem recebidos, prevê a fórmula de cálculo das respectivas participações, bem como a maneira pela qual serão aferidas as colaborações de cada indivíduo, vide plano anexo.

Os valores mínimos a serem recebidos são aqueles constantes da Convenção Coletiva de Trabalho acrescidos de R\$ 200,00 (Anexo I, Cláusula 2).

Os valores máximos a serem recebidos individualmente pelos trabalhadores do Banco Merrill Lynch são determinados pela aplicação da fórmula abaixo:

$$MPI = [AMG \times \{[AMI / 2]\} \times S] + [ABANCO MERRILL LYNCH \times \{[AMI / 2]\} \times 5], \text{ onde:}$$

MPI = Valor Máximo da Participação Individual

AMG = Nível de alcance de metas globais (valor igual a 0 ou 1)

ABANCO MERRILL LYNCH = Nível de alcance de metas locais (valor igual a 0 ou 1)

AMI = Nível de alcance de metas individuais, consoante Anexos II e III

5 = salário-base anual bruto do empregado (13 vezes o salário mensal)

Assim, 50% da participação devida aos trabalhadores ficam vinculados ao alcance de metas globais (uma vez atingidas as metas, abre-se a possibilidade de recebimento dessa parcela de participação), sendo que os 50% restantes estão vinculados ao alcance de metas locais.

Alcançadas as metas globais e locais, a participação de cada trabalhador é calculada com base na multiplicação do nível de

alcance de metas individuais com seu salário "anualizado", ou seja, 13 vezes o salário-base bruto do empregado.

Adicionalmente, situações excepcionais são tratadas diferenciadamente no acordo de participação nos resultados, podendo acarretar incremento na participação individual, são as chamadas "regras especiais". Essas regras foram inseridas no acordo para autorizar a correção de eventuais desvios e distorções que a aplicação da regra geral poderia acarretar.

Exemplificativamente, como a participação individual é calculada com base no valor de salário em 31 de dezembro do ano de referência do acordo, juntamente com o nível hierárquico de cada trabalhador, eventuais promoções no correr no ano poderiam acarretar, não fossem as regras especiais, injustiças para trabalhadores envolvidos. Por esse motivo, e para permitir o ajuste desse tipo de situação e a acomodação do trabalhador à sua nova função, é que se prevê na "Regra Especial 1" na possibilidade de incremento excepcional da participação para empregados promovidos.

Quanto à "Regra Especial 2", esta contempla a população de empregados que possui atribuições não apenas locais, mas também regionais. Essas pessoas têm seu tempo dividido entre diferentes locais, de modo que a simples avaliação consoante a regra geral poderia levar a situação de injustiça, comparando-se com os trabalhadores focados em uma única região.

O mesmo ocorre com a "Regra Especial 3", a qual contempla população que divide suas atribuições regional e globalmente, também estando sujeitas a potenciais necessidades de acomodação.

A título exemplificativo, apresenta alguns cálculos de participações distribuídas em relação aos anos-base 2005 e 2006. Conclui que da demonstração apresentada os valores pagos individualmente aos trabalhadores do Banco encontram-se discriminados e justificados pelo conteúdo do Acordo Coletivo de Trabalho e, portanto, todas as regras legais atinentes a tais planos de participação nos lucros ou resultados foram devidamente cumpridas.

Especificamente em relação aos motivos apresentados pela Sra. Agente Fiscal, estes não devem prosperar:

Motivo (i) entendeu a autoridade fiscal, com relação aos pagamentos realizado em 2006 (referente ao acordo de 2005), que ele estaria atrelado ao plano anterior, firmado por negociação com comissão de trabalhadores, motivo pelo qual apresentaria as mesmas irregularidades mencionadas no tópico acima.

Diferentemente do entendimento adotado pela autoridade fiscal, a PLR - ano base 2005 foi estabelecida, calculada, apurada e paga consoante Acordo Coletivo de Trabalho firmado com a entidade sindical representativa dos trabalhadores envolvidos.

Assim, não há que se falar em aplicação ou extensão das alegadas - mas inexistentes, consoante já comprovado - irregularidades do plano anterior.

Motivo (ii) entendeu a autoridade fiscal, com relação ao pagamento realizado em 2006 (referente ao acordo de 2005) que não teria havido conhecimento prévio das metas por parte dos trabalhadores.

A contrário do entendimento apresentado pela autoridade fiscal, as metas foram previamente comunicadas aos trabalhadores, os quais possuíam, ainda, métodos para aferição de seu atingimento.

As metas individuais são aquelas utilizadas ordinariamente pelo banco para avaliação de seus trabalhadores. Essas metas são discutidas e definidas conjuntamente pelos empregados e seus gestores, antes do início de cada ano, sendo que os empregados tomam ciência de suas metas e as aprovam no sistema informatizado do banco.

As metas de lucratividade são divulgadas por e-mails aos empregados, os quais recebem, ainda, relatórios periódicos da evolução da lucratividade do banco, de forma a poderem atuar no sentido de seu atingimento.

Portanto, não há que se falar em ausência de conhecimento de metas.

Motivo (iii): entendeu a autoridade fiscal, com relação aos pagamentos realizados em 2006 e 2007, que como o plano foi negociado com o sindicato somente em 19 de maio de 2006, ele seria retroativo ao período base da participação.

Motivo (iv): entendeu a autoridade fiscal, com relação aos pagamentos realizados em 2006 e 2007, que o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição descaracterizam a natureza e intenção do benefício da PLR.

Novamente arvora-se em erro a autoridade fiscal ao apresentar entendimentos pautados em requisitos que a legislação não exige para fins de PLR.

Com relação à data de assinatura do acordo, trata-se apenas da ocorrência da formalização do documento, o qual já fora negociado e informado aos empregados anteriormente.

A assinatura de acordo coletivo de trabalho com vigência retroativa, inclusive, é praxe decorrente do próprio conceito de data-base, em que as partes negociam cláusulas e condições e estabelecem sua vigência para a mesma data todos os anos, independentemente da demora na negociação.

A demora na negociação e a vigência retroativa de cláusulas de cunho econômico são realidade inerente aos acordos e convenções coletivas de trabalho. Negar sua aplicação às situações em que esses acordos e convenções tratam de PLR

seria recusar validade aos dispositivos da própria Lei nº 10.101/2000.

Com relação ao argumento da autoridade fiscal no sentido de que a participação distribuída substituiria um bônus anual, o qual justificaria, em sua interpretação, numa alegada desproporção entre salário-base e PLR, deve-se considerar que nem a Constituição Federal, nem a Lei 10.101/2000 estabelecem limite para a participação dos trabalhadores em lucros ou resultados da empresa.

Também, citadas normas tampouco exigem que todos os trabalhadores recebam idênticos valores, ou, mesmo ainda, que a participação seja calculada com um número determinado de salários. E, ante o princípio da legalidade, onde a norma não estabelece limite, não cabe ao fiscal fazê-lo. Portanto, a argumentação da autoridade não deve prosperar.

Da autuação referente à Participação Paga em 2007 e em 2008, sob a forma de Plano Próprio

O banco foi autuado em razão do pagamento de PLR a seus empregados na forma do disposto nos acordos de participação nos lucros ou resultados firmado com o sindicato representativo de seus trabalhadores, sob os seguintes argumentos:

(i) os planos, firmados na segunda metade de cada ano base (31/08/2007 e 09/12/2008, respectivamente), seriam retroativos ao período base da participação.

(ii) os valores pagos e sua forma de distribuição descaracterizariam a natureza e intenção do benefício da PLR.

(iii) quanto ao acordo referente ao ano base 2008, os valores ali previstos teriam sido pagos integralmente dentro do ano base e, portanto, antes da apuração dos resultados; e

(iv) quanto ao acordo referente ao ano base 2008, teria havido três pagamentos durante o ano civil.

Assevera que os acordos referentes aos anos base 2007 e 2008 atendem integralmente os requisitos legais, apresentando a seguir os argumentos já trazidos em sua impugnação em relação aos aspectos formais, materiais e às regras claras e objetivas.

Argumenta que os motivos apresentados pelo Sr. Auditor Fiscal para a autuação realizada não merecem prosperar.

Motivo (i): entendeu a autoridade fiscal que os planos firmados na segunda metade de cada ano base (31/08/2007 e 09/12/2008, respectivamente), seriam retroativos ao período base de participação.

Motivo (ii): entendeu a autoridade fiscal, com relação aos pagamentos realizados em 2008 e 2009, que o montante dos valores pagos e sua forma de distribuição descaracterizariam a natureza e intenção do benefício da PLR.

[...].

Reporta-se às alegações acerca do assunto trazidas em sua impugnação, para a vigência retroativa e também quanto ao argumento da autoridade fiscal no sentido de que a participação distribuída substituiria um bônus anual.

Motivo (iii): entendeu a autoridade fiscal, quanto ao acordo referente ao ano base 2008, que os valores ali previstos teriam sido pagos integralmente dentro do ano base e, portanto, antes da apuração dos resultados.

Motivo (iv): entendeu a autoridade fiscal, quanto ao acordo referente ao ano base 2008, que teria havido três pagamentos durante o mesmo ano civil.

Relativamente ao motivo (iii), o pagamento de valores dentro do ano base e antes da apuração de resultados, deve-se considerar que a Lei 10.101/2000 autoriza a antecipação do pagamento da PLR, desde que as partes constatem a realidade de que, ao final do plano, haverá o efetivo atingimento das metas e desde que realizada em periodicidade superior a um semestre civil, ou em até duas vezes no mesmo ano civil.

Assim, não existe vedação legal à realização de antecipação, desde que entre a antecipação e o efetivo pagamento respeite-se a regra da semestralidade.

Quanto à constatação de efetivo atingimento das metas, essa é facilmente atingível mediante os instrumentos de aferição do cumprimento de metas, estes já exaustivamente tratados nesta defesa.

O motivo (iv) também diz respeito à regra da semestralidade. Com relação a esta regra, tem-se que ela é estabelecida para garantir que o empregador não se utilize da figura da PLR para manter seus empregados. Em outras palavras, para que não haja substituição de remuneração por participação - o que não é o caso presente - impede-se o pagamento mensal de participação, impossibilitando assim sua utilização para manutenção do “fluxo de caixa” dos trabalhadores.

Logo, a regra da semestralidade diz respeito aos efetivos pagamentos de participação recebidos por trabalhadores, e não aos desembolsos realizados pelo empregador.

Apenas considera-se violadora de regra da semestralidade a hipótese de determinado empregado receber mais de um pagamento de PLR em um semestre civil ou mais de dois durante o ano civil. Aduz que nenhuma das situações mencionadas pelo agente fiscal diz respeito a essa hipótese.

Com relação aos anos de 2007 e 2008, deve-se constatar que cada um os empregados do banco apenas recebeu um pagamento a título de PLR própria de cada um desses anos.

As divergências alegadas pela autoridade fiscal dizem respeito ao pagamento da proporcionalidade a desligados (rescisão), o que está embasado nos respectivos planos e na melhor jurisprudência trabalhistas.

Também ocorreram divergências de data de pagamento quanto a “analistas de negócios”. Esses profissionais recebem a PLR própria no mês de julho, mas ainda em um único pagamento anual.

Em relação aos supostos três pagamentos durante o ano civil, afirma que não houve tal prática quanto a nenhum dos beneficiários: a PLR própria foi sempre paga em uma única parcela anual (quer janeiro, julho, dezembro, sendo este último apenas relativo ao ano de 2008).

Quanto à PLR sindical, nos anos de 2007 e 2008 há obrigação de pagamento de parcela adicional até o mês de março (paga em fevereiro), justificando-se assim todos os pagamentos encontrados pela autoridade fiscal.

Subsidiariamente, entretanto, vale tratar que acaso tivesse ocorrido, quanto a algum beneficiário, o pagamento incorreto de mais de duas parcelas de PLR em determinado ano civil, esse erro não seria de forma a invalidar todo plano de PLR.

Ao contrário, apenas a parcela violadora da norma, isto é, o terceiro pagamento efetuado para aquele beneficiário durante o ano civil é que estaria a descoberto do texto legal.

Apresenta julgados relativos ao PLR para corroborar seus argumentos trazidos em sua defesa.

Da necessidade de revisão do valor da multa aplicada

Não há motivo legal que permita que a cobrança da multa de mora aplicada no lançamento ocorra nos moldes pretendidos pela sra. Agente fiscal.

[...], a sra. Agente Fiscal levou em consideração, para apuração do valor da multa “mais benéfica” a ser aplicada, os valores vinculados às obrigações principais somando-os aos valores vinculados às obrigações acessórias.

[...]

Reforça o entendimento do impugnante o fato de que as multas vinculadas ao descumprimento de obrigações principais e acessórias são totalmente distintas e não se comunicam (em hipótese alguma).

[...]

Logo, o procedimento adotado pela Sra. Agente Fiscal é ilegal e, portanto, o valor da multa aplicada (acaso seja julgada procedente, o que se admite apenas a título de argumentação) deve ser calculado de acordo com as antigas disposições do

artigo 35 da Lei nº 8.212/91, desconsiderando-se o valor das multas relacionadas a obrigações acessórias.

Da ilegalidade da majoração da multa pelo decurso do tempo

Não há motivo legal que permita que a cobrança de multa de mora seja majorada no tempo. Isso porque, ao determinar a progressão do percentual da multa de mora lastreada em fatores diversos da gravidade da ilicitude - in casu -, a mora e a prática de atos administrativos ao longo do tempo (tais quais a apresentação de defesa ou recurso administrativo, o pagamento parcial ou integral do tributo, a inscrição em dívida ativa, o ajuizamento de execução fiscal e etc.) - o artigo 35 da Lei n. 8.212/91 acabou por fazer com que a multa de ofício assumisse a função compensatória que é própria exclusiva dos juros de mora, o que acaba por configurar o malfadado “bis in idem”.

[...]

E, nem se alegue que a aplicação do artigo 35 da Lei n. 8.212/91 se justificaria pelo fato de se tratar de ato vinculado da Administração (oriundo do princípio da legalidade), pois a aplicação de um princípio (no caso, o da legalidade) deve ser ponderado em relação à aplicação de princípios como o da razoabilidade, e, principalmente, o da proporcionalidade. Apresenta doutrina.

Aponta que a cobrança de multa de mora progressiva no tempo (tal como estava prevista no artigo 35 da Lei n. 8.212/91) restou revogada com a edição da MP 449/08. Reproduz o artigo 24 da citada medida provisória.

No mesmo sentido, reproduz o artigo 61 da Lei n. 9430/96 argumentando que tais disposições, atreladas à norma contida no artigo 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional, conduz à conclusão de que a multa de mora exigida no presente caso não pode ser superior ao 20% (vinte por cento), sob pena de ilegalidade.

Do descabimento da Taxa Selic

Insurge-se quanto a aplicação da Taxa Selic considerando-se a sua natureza remuneratória, sua inconstitucionalidade, bem como a ilegalidade em sua aplicação, com a natureza de juros de mora. Reproduz doutrina e jurisprudência.

Da ilegal imputação de responsabilidade tributária

Refuta a imputação de responsabilidade solidária aos seus sócios e administrador, com fundamento nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, uma vez que não ocorreram as hipóteses previstas nesses dispositivos legais. Reproduz jurisprudência.

Insurge-se também quanto a possível alegação de que a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias poderia

configurar infração à legislação para fins de imputação de responsabilidade tributária. Reproduz jurisprudência.

Ressalta ainda que de acordo com o artigo 13, parágrafo único da Lei n. 8.620/93, a responsabilidade solidária dos sócios ou gerentes dar-se-á somente quando provado pelo fisco o inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa, sendo que tanto um como a outra jamais restaram configurados. Reproduz jurisprudências.

Conclui que jamais poderão ser exigidos quaisquer valores por parte de pessoas distintas da impugnante, sob pena de ilegalidade, motivo pelo qual deverão ser excluídos do presente processo administrativo.

Pedidos

(i) seja julgado integralmente improcedente o Auto de Infração, com a consequente extinção do crédito tributário nele consubstanciado, para os devidos fins de direito, e;

(ii) independentemente do acolhimento do pedido acima, sejam imediatamente excluídas as pessoas arroladas no “Relatório de Vínculos” do pólo passivo da autuação fiscal.

ementada: A DRJ/SP1 julgou a impugnação improcedente, conforme decisão assim

TERCEIROS. RECOLHIMENTO. OBRIGATORIEDADE. As contribuições destinadas aos Terceiros devem ser recolhidas juntamente com as contribuições previdenciárias, cabendo à Secretaria da Receita Federal do Brasil efetuar sua cobrança.

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica

MULTA DE MORA. LEGALIDADE. Não há que se falar em ilegalidade da cobrança da multa de mora quando aplicada nos estritos termos da legislação vigente.

CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE. Não cabe em sede de processo administrativo a discussão sobre legalidade ou constitucionalidade de lei.

TAXA SELIC. É lícita a aplicação da taxa SELIC para as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pela Receita Federal, em atraso, incluídas em Auto de Infração.

RELATÓRIO DE CO-RESPONSÁVEIS. FINALIDADE. O relatório denominado “Vínculos” tem por finalidade tão somente listar as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas pelo pagamento do crédito lançado, nas hipóteses previstas em lei, por ocasião de sua execução judicial.

Intimado da decisão em 30/08/2010, através de aviso de recebimento, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário em 27/09/2010, no qual basicamente reafirmou os mesmos fundamentos da sua impugnação, com exceção do ponto atinente aos co-responsáveis, que não foi objeto de recurso.

Sem manifestação ou contrarrazões pela Procuradoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Conhecimento

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF)

Como o MPF tinha como objeto a fiscalização das contribuições relativas ao período de apuração de 01/2005 a 01/2007, a recorrente entende que não poderiam ter sido analisados os documentos relativos ao ano de 2004. Ela ainda entende que houve decadência parcial.

Sem razão o sujeito passivo.

Das informações constantes dos autos, depreende-se, exemplificativamente, que a PLR exercício 2005 estava calcada numa Convenção Coletiva de 2004 (CCT), de tal maneira que é óbvio que a fiscalização poderia examiná-la. Tal convenção, a propósito, poderia fazer prova a favor do sujeito passivo e não faria o menor sentido impedir a sua averiguação.

A par disso, e como bem pontuado pela DRJ, o § 3º do art. 7º da Portaria vigente à época, a Portaria RFB 11.371/2007, contemplava expressamente a situação, para esclarecer a possibilidade de verificação de documentos de outros períodos, com vista a verificar os fatos relacionados ao período de apuração correspondente.

A alegação de decadência deve ser igualmente rejeitada, pois o lançamento foi realizado em 14/12/2009, quando ainda não havia transcorrido prazo superior a cinco anos nem do fato gerador da competência mais pretérita (01/2005), tampouco do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nem mesmo havendo necessidade de cogitar-se de qual seria o prazo decadencial aplicável (se a homologação tácita de que cuida o art. 150, § 4º, ou o prazo de lançamento de ofício de que trata o art. 173, I, do CTN).

Passa-se, portanto, à análise de mérito.

3 Dos esclarecimentos iniciais

Com exceção do ponto relativo ao MPF, o qual tem natureza preliminar e está relacionado à nulidade da autuação, e abstraindo-se a questão da decadência, a qual já foi rejeitada, o mérito e o controvertido dos autos residem em saber se a recorrente descumpriu a legislação da PLR, para efeito de viabilizar ou não a incidência das contribuições lançadas pela autoridade fiscal.

Verificado, no mundo fenomênico, o fato gerador das contribuições, tendo em vista o pagamento de remuneração, e não de PLR, pode sim o agente autuante fazer o lançamento, o que prescinde de demonstração de abuso de forma, de simulação, *etc.*

A verificação da ocorrência do fato gerador dispensa o exame da validade ou invalidade dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente e o inc. I do art. 118 do Código Tributário Nacional preleciona que a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

Em comentário ao citado preceito legal, o prof. Hugo de Brito Machado afirma, com precisão, que *"ao Direito Tributário importa a realidade. Não a forma jurídica"*¹, significando dizer que basta a existência do fato, e *"não se há de indagar a respeito da validade do ato ou negócio jurídico"*².

À autoridade administrativa compete verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, *ex vi* do art. 142 do Código, o qual, a propósito, não contém qualquer disposição atinente à licitude ou ilicitude do fato que consubstancia a hipótese de incidência.

Ao tratar da jurisprudência administrativa deste Conselho, em tópico atinente à elisão e evasão tributárias, a prof. Maria Rita Ferragut menciona a existência de *"negócios lícitos mas não oponíveis ao Fisco"*³, corroborando a importância da substância do fato, em detrimento de sua forma de exteriorização.

Logo, o que importa para o direito tributário é a realidade, e não a aparente verdade resultante dos negócios jurídicos celebrados pela recorrente. É irrelevante a nomenclatura do instrumento negocial ou mesmo a eventual fatura, importando, sim, identificar a materialidade da hipótese de incidência e sua efetiva ocorrência no mundo real. O princípio da realidade sobrepõe-se ao aspecto formal, considerados os elementos tributários, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴.

De outro modo, a desvinculação da PLR da remuneração dos trabalhadores está incondicionalmente atrelada ao cumprimento dos requisitos legais, conforme determina o inc. XI do art. 7º da CF e a Lei 10101/00.

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao código tributário nacional, volume II. São Paulo: Atlas, 2004, p. 396.

² MACHADO, Hugo de Brito. Obra citada, p. 388.

³ FERRAGUT, Maria Rita. As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 115.

⁴ STF, RE 346084 / PR.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à análise das matérias suscitadas em grau recursal, não necessariamente observando a ordem das matérias colocadas no recurso e nem mesmo na acusação fiscal.

4 Dos planos

Diante da grande quantidade de planos, vale transcrever a tabela abaixo, para fins de facilitar o presente julgamento:

Planos	Período Aquisitivo	Assinatura	Pagamento	Acusações
CCT	2004	novembro de 2004	2005	(i) assinatura ao final do período; (ii) inexistência de regras claras e objetivas; (iii) pagamento de parcela fixa
CCT	2005	outubro de 2005	2006	(i) assinatura ao final do período; (ii) inexistência de regras claras e objetivas; (iii) pagamento de parcela fixa
CCT	2006	outubro de 2006	2006	(i) assinatura ao final do período; (ii) inexistência de regras claras e objetivas; (iii) pagamento de parcela fixa
CCT	2007	outubro de 2007	2008	(i) assinatura ao final do período; (ii) inexistência de regras claras e objetivas; (iii) pagamento de parcela fixa
CCT	2008	novembro de 2008	2008	(i) assinatura ao final do período; (ii) inexistência de regras claras e objetivas; (iii) pagamento de parcela fixa
Acordo Próprio	2004	março de 2001		(i) inexistência de comissão da empresa; (ii) não participação no representante sindical; (iii) falta de registro de arquivamento do plano no sindicato; (iv) inexistência de regras claras e objetivas; (v) valores pagos substituem bônus; (vi) não houve conhecimento prévio das metas
Acordo Próprio*	2005	março de 2001 ou maio de 2006**		Idem ao item anterior, pois seria o mesmo plano
Acordo Próprio*	2006	maio de 2006		(i) assinatura ao final do período; (ii) montante dos valores pagos e forma de distribuição desnaturam o benefício
Acordo Próprio*	2007	agosto de 2007		(i) assinatura ao final do período; (ii) montante dos valores pagos e forma de distribuição desnaturam o benefício; (iii) mais de dois pagamentos durante o ano

Acordo Próprio*	2008	dezembro de 2008	2008	(i) assinatura ao final do período; (ii) montante dos valores pagos e forma de distribuição desnaturam o benefício; (iii) pagamento integral antes da apuração do lucro; (iv) três pagamentos durante o ano civil
* Ao contrário do que afirma a acusação, trata-se de acordos coletivos, e não de planos próprios. ** Segundo a recorrente, o pagamento teria sido feito com base no plano assinado em maio de 2006.				

5 Da data de assinatura dos planos

Com exceção dos acordos próprios relativos aos períodos de aquisição de 2004 e 2005, uma acusação comum a todos os demais é que eles foram assinados somente no término do período aquisitivo a que se refeririam.

Pois bem. A não incidência das contribuições sobre a PLR é uma imunidade, vez que é uma norma de não tributação prevista na Constituição Federal. Ao estabelecer que tal verba está desvinculada da remuneração, a Lei Maior criou uma norma negativa de competência, impedindo o próprio exercício de atividade legislativa para criar imposição fiscal a ela atinente:

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;

E diferentemente do que costumeiramente se afirma, a PLR não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, visando a incrementar a produtividade, mas sobretudo um direito social do trabalhador. Tanto o caput do artigo, como o capítulo no qual ele está inserido, não deixam margem para dúvidas. Essa circunstância tem passado despercebida, mormente porque a lei regulamentadora parece tê-la deixado em segundo plano, nem mesmo fazendo menção à expressão direitos sociais.

Por outro lado, a norma constitucional é de eficácia limitada, pois atribuiu à lei a competência para estabelecer os pressupostos dessa não vinculação. No plano infraconstitucional, a regulamentação foi feita pela Lei nº 10.101/2000, que “*dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências*”.

Em seu art. 2º, a lei prevê que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, através, conforme o caso, de comissão paritária escolhida pelas partes, convenção coletiva ou acordo coletivo. É inquestionável, assim, que a lei prevê que essa participação será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados:

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:

Todavia, a lei realmente não estabeleceu uma data limite para a formalização dessa negociação. É compreensível que não o tenha feito, pois as normas de experiência comum demonstram que tais negociações não raramente levam meses para serem concluídas, sendo por vezes acirradas e conflituosas e envolvendo diversos sindicatos de diversas categorias.

É óbvio, contudo, que os trabalhadores têm conhecimento das diretrizes gerais dos planos, pois participam direta ou indiretamente das negociações via comissão paritária ou sindicatos. Como bem pontuado em sede de impugnação e recurso, no ponto atinente às CCTs, o que igualmente se aplica aos planos próprios e às convenções coletivas, *"a data de assinatura corresponde, apenas, ao momento de conveniência das várias entidades sindicais - considerando-se inclusive a dificuldade de viabilização de um documento com quase 200 assinaturas - não correspondendo à finalização da negociação"*. E mais (v. fl. 868):

[...] as metas e critérios para concessão da participação nos lucros estabelecida nas sucessivas convenções coletivas de trabalho são conhecidas previamente por todos os trabalhadores da categoria. Tal conclusão salta aos olhos ao se avaliar que, em todo o período fiscalizado, não houve a menor alteração em tais critérios (lucro líquido anual).

Não compete ao aplicador da lei criar pré-requisito não previsto na norma, sobretudo para reduzir a eficácia de regra jurídica constitucional. A lei prevê que a participação será objeto de negociação, e não que a formalização tenha que ocorrer previamente ao período de aquisição. A interpretação criativa é vedada pela tripartição dos poderes-deveres prevista no art. 2º da Lei Maior, que se constitui em um verdadeiro princípio fundamental da República.

Uma interpretação restritiva, com a criação de exigências não previstas legalmente, apenas tem o condão de dificultar a efetiva concretização do direito social do trabalhador à participação nos lucros ou resultados da empresa, inibindo a concessão dos planos, em conflito com as finalidades constitucionais.

Muito embora a lei regulamentadora pareça ter negligenciado a participação nos lucros ou resultados como um direito social, pois nem mesmo faz qualquer menção a esse respeito, fato é que a Constituição a outorgou como um efetivo direito daquela natureza, o que deve ser levado em consideração pelo aplicador da lei, na busca da máxima eficácia da norma constitucional.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador. Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (*Curso de Direito Constitucional Positivo*, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição lhe outorgou o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa. Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, o trabalhador não teria as condições materiais

necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve ter como norte os direitos sociais. E diante de interpretações plausíveis e alternativas, o exegeta deve adotar aquela que se amolda à Lei Maior. O ministro Luís Roberto Barroso decompõe o princípio da interpretação conforme a Constituição nos seguintes termos:

1) Trata-se da escolha de uma interpretação da norma legal que a mantenha em harmonia com a Constituição, em meio a outra ou outras possibilidades interpretativas que o preceito admita.

2) Tal interpretação busca encontrar um sentido possível para a norma, que não é o que mais evidentemente resulta da leitura de seu texto.

3) Além da eleição de uma linha de interpretação, procede-se à exclusão expressa de outra ou outras interpretações possíveis, que conduziram a resultado contrastante com a Constituição.

4) Por via de consequência, a interpretação conforme a Constituição não é mero preceito hermenêutico, mas, também, um mecanismo de controle de constitucionalidade pelo qual se declara ilegítima uma determinada leitura da norma legal."

(Interpretação e aplicação da constituição : fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3. ed. Saraiva, p. 181-182)

Deve ser abandonado, pois, o eventual rigor interpretativo, para compatibilizar a leitura da Lei nº 10.101/2000 com a Constituição, a qual, lembre-se, visou a igualar materialmente o trabalhador e o empregador. Ainda que a primeira e rápida compreensão da lei infraconstitucional pudesse sugerir que o plano devesse ser formalizado antes do início do período aquisitivo, como forma de incentivar a produtividade e o comprometimento dos trabalhadores, fato é que a Constituição trouxe como critério preponderante o direito social do lado mais fraco da relação empregatícia, e não o incremento da produtividade e o seu comprometimento.

A interpretação de que o acordo deve ser formalizado antes do início do período aquisitivo, cria, no entender deste relator, um requisito formal não previsto (pois a lei menciona apenas a necessidade de negociação – “*será objeto de negociação*”) e que está em descompasso com a realidade negocial, podendo até mesmo desestimular a concessão da PLR e, por conseguinte, a realização dos direitos sociais.

Como se vê, não se está declarando qualquer inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, mas sim, dentre as várias interpretações possíveis, elegendo-se aquela mais adequada ao texto constitucional. A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), antes da atual composição, vinha adotando entendimento semelhante, conforme se infere do acórdão nº 9202-003.370:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA - PLR. IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE. A Participação nos Lucros e

Resultados - PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, sobretudo por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho. Somente nas hipóteses em que o pagamento da verba intitulada de PLR não observar os requisitos legais insculpidos na legislação específica, notadamente artigo 28, § 9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, bem como MP nº 794/1994 e reedições, c/c Lei nº 10.101/2000, é que incidirão contribuições previdenciárias sobre tais importâncias, em face de sua descaracterização como Participação nos Lucros e Resultados. A exigência de outros pressupostos, não inscritos objetivamente/literalmente na legislação de regência, como a necessidade de formalização de acordo prévio ao ano base, é de cunho subjetivo do aplicador/intérprete da lei, extrapolando os limites das normas específicas em total afronta à própria essência do benefício, o qual, na condição de verdadeira imunidade, deve ser interpretado de maneira ampla e não restritiva. Recurso especial negado. (CSRF, 2ª Turma, Relator(a) RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, sessão de 17 de setembro de 2014)

Esta 2ª Turma/4ª Câmara/2ª Seção do CARF também vinha trilhando esse mesmo caminho, conforme se vê no acórdão nº 2402-005.262, de minha relatoria.

Não pode passar despercebido, ainda, no tocante às CCTs, o fato incontroverso de que elas foram firmadas por 111 sindicatos, 6 federações e 1 confederação, representativos de trabalhadores em todo o Brasil, além de 1 federação e 7 sindicatos, representativos de empregadores, sendo obviamente precedidas de acirradas e acaloradas negociações, como demonstram (i) as regras de experiência comum subministradas pela observação do que ordinariamente acontece e (ii) os fatos públicos e notórios anualmente noticiados na imprensa nacional.

Outro ponto relevante a ser destacado é que, enquanto a remuneração é devida pela mera execução do contrato de trabalho, aí pouco ou nada importando os lucros ou resultados da empresa, a PLR deve ser considerada como um pacto acessório, por meio do qual se negociam, a par daquele contrato, questões relativas à produtividade, qualidade, lucratividade, metas, resultados, etc. Ou seja, a remuneração é devida em função do contrato laboral, enquanto que a participação é devida em decorrência de um contrato acessório, que não se constitui, por expressa disposição legal, em pagamento de remuneração. Tal contrato acessório, ademais, viabiliza a participação do trabalhador em rubricas a que ele não teria direito, por serem decorrentes do capital do qual ele não é dono.

Diante do exposto, conclui-se que o fato isolado de a formalização ter ocorrido no próprio período aquisitivo da PLR não desnatura o plano, devendo serem sopesados e analisados os demais requisitos legais e as circunstâncias e peculiaridades de cada plano.

6 Da inexistência de regras claras e objetivas

Com exceção dos acordos relativos aos períodos de aquisição 2006, 2007 e 2008, uma acusação comum a todos os demais é que eles não teriam regras claras e objetivas.

6.1 DAS CCTs

Iniciando-se o julgamento pelas CCTs (e todos os instrumentos possuem os mesmos termos), observa-se que a participação dos trabalhadores estava atrelada à lucratividade da empresa, possibilidade esta expressamente constante do inc. I do § 1º do art. 2º da Lei, segundo o qual podem ser considerados os critérios e condições de lucratividade. Veja-se - com destaques:

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

I - comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

A lei é expressa e textual ao afirmar que dos instrumentos decorrentes da negociação (CCTs, planos próprios ou acordos coletivos) podem constar critérios de lucros, o que, no entender deste relator, é bastante óbvio, pois a lei está regulamentando exatamente a participação dos trabalhadores nos lucros ou nos resultados, conforme o caso.

Como constam das CCTs, e como bem pontuado pela recorrente, o valor distribuído aos seus trabalhadores dependia do seu percentual de lucratividade e havia variações em função do lucro líquido de cada exercício e também do percentual de seu crescimento em comparação com o exercício anterior. Havia, ainda, uma disposição bem importante e de inegável clareza: a eventual existência de prejuízo implicava o não pagamento da participação, corroborando-se, assim, a existência de um pacto acessório ao pacto de remuneração e afastando-se a acusação de que a participação estaria substituindo o pagamento de salários. Quer dizer, se a participação fosse realmente substitutiva da remuneração, ela seria paga independentemente da obtenção de lucros ou resultados pela empresa, o que não ocorreu no caso concreto.

Nesse contexto, entende-se que as cláusulas das CCTs, as quais se repetiram no transcorrer dos anos, eram claras o suficiente para serem interpretadas e aplicadas pela empresa, sendo igualmente claras para serem interpretadas pela administração fiscal.

6.2 DO ACORDO PRÓPRIO - PERÍODO DE AQUISIÇÃO 2004

Neste ponto, sem razão o sujeito passivo.

O plano, em si, não contém nenhuma meta em suas doze cláusulas. Já o anexo de fls. 200/203, PAF 16327.001310/2009-45, embora preveja o percentual mínimo de lucro líquido a ser distribuído em função do desempenho do banco em diversas localidades e do desempenho individual dos seus profissionais em três categorias (v. quadro II - REGRAS BÁSICAS), não estabelece quais seriam as metas a serem cumpridas. Diferentemente do que alegou o sujeito passivo em sua impugnação e em seu recurso, não há qualquer precisão matemática nas metas que sequer foram pré-definidas.

Trazendo-se à colação a tabela abaixo, extraída do anexo ao citado plano vigente para o período de aquisição 2004, o que se visualiza é que não é possível determinar-se, nem mesmo subjetivamente, o que se poderia compreender por metas parcialmente cumpridas, cumpridas e excedidas, tendo em vista a total inexistência de qualquer conceituação a esse respeito.

NÍVEL	CONCEITO DE DESEMPENHO		
	PARCIALMENTE CUMPRIDAS	CUMPRIDAS	EXCEDIDAS
CLERK	MÍNIMO DA CONVENÇÃO COLETIVA	MÍNIMO 0,25 DO SALÁRIO MENSAL OU CONVENÇÃO COLETIVA, O QUE FOR MAIOR	MÍNIMO 0,50 DO SALÁRIO MENSAL OU CONVENÇÃO COLETIVA, O QUE FOR MAIOR
MIDDLE	MÍNIMO DA CONVENÇÃO COLETIVA	MÍNIMO 0,75 DO SALÁRIO MENSAL OU CONVENÇÃO COLETIVA, O QUE FOR MAIOR	MÍNIMO 1,00 DO SALÁRIO MENSAL OU CONVENÇÃO COLETIVA, O QUE FOR MAIOR
MANAGEMENT	MÍNIMO DA CONVENÇÃO COLETIVA	MÍNIMO 1,50 DO SALÁRIO MENSAL OU CONVENÇÃO COLETIVA, O QUE FOR MAIOR	MÍNIMO 2,00 DO SALÁRIO MENSAL OU CONVENÇÃO COLETIVA, O QUE FOR MAIOR

Realmente, portanto, tal plano não contém regras claras e objetivas, o que infringe o disposto no § 1º do art. 2º da Lei, de forma a viabilizar a incidência das contribuições lançadas a seu respeito, negando-se provimento ao recurso neste particular.

Como esta infringência é suficiente para manter a autuação, e como esta matéria é exclusivamente de mérito, e não de natureza preliminar, deixa-se de analisar as demais acusações fiscais relativas à inexistência de comissão da empresa; à falta de participação do representante sindical; à falta de registro de arquivamento do plano no sindicato; a valores pagos que substituiriam bônus; e à falta de conhecimento prévio das metas por parte dos trabalhadores.

7 Do pagamento de parcela fixa

Acusação comum a todas as CCTs é que teria havido o pagamento de parcela fixa. O recurso voluntário não traz maiores digressões a esse respeito, mas a inexistência de controvérsia fática não dispensa este órgão recursal de analisar a matéria, mormente porque este ponto foi decidido pela DRJ e porque a recorrente defende a legalidade dos planos.

Realmente, as CCTs previam o pagamento de um valor fixo. No entanto, e conforme já explicitado em tópico precedente, o pagamento da participação estava atrelado ao auferimento de lucros pela empresa, sendo que a pré-determinação de um valor, sobretudo em valor irrisório (como o foi), não invalida o efetivo pagamento da participação. Exemplificativamente, veja-se que em relação à CCT de 2004, a parcela fixa acrescida à participação era de apenas R\$ 705,00, o que obviamente não descaracteriza a distribuição dos lucros.

8 Conclusão parcial 1

Do que foi exposto até o momento, já se conclui que os pagamentos realizados com base nas CCTs foi totalmente regular e conforme a lei e a Constituição, de tal maneira que o lançamento deve ser cancelado neste tocante. Também se conclui que os pagamentos realizados com base no plano próprio relativo ao período aquisitivo 2004 foram irregulares e em desacordo com a lei, o que conduz à manutenção do lançamento neste particular.

Cabe analisar, assim, os "acordos próprios" (ou acordos coletivos) atinentes aos períodos de aquisição 2005, 2006, 2007 e 2008.

9 Do Acordo Coletivo - Período de Aquisição 2005

Como visto nos tópicos anteriores, este relator organizou seu voto iniciando-se pelas acusações (ex.: data de formalização dos acordos, existência ou não de regras claras e objetivas, etc) para então analisar os planos em si (ex.: CCTs, acordos próprios, etc). Este plano, todavia, será analisado em tópico próprio, diante das peculiaridades envolvendo a acusação fiscal e o recurso voluntário.

A recorrente vem reiteradamente pontuando que o acordo próprio firmado em 2001 não serviu de base para o pagamento atinente ao período de 2005. Veja-se (v. fl. 884 do PAF 16327.001310/2009-45):

Primeiramente, há que se consignar a incorreção na análise da d. fiscalização, o qual considerou que o teor do acordo firmado em 2001 fora aplicado para os fins da participação referente ao ano-base 2005. Ao contrário, com o início das negociações com o sindicato, o que ocorrera já em 2005, referido plano não mais foi aplicado, não tendo sido base de qualquer participação a partir dessa data.

De fato, o plano aplicado para o ano-base 2005, com pagamento em 2006, foi aquele firmado juntamente com a entidade sindical, o qual abrange os anos-base 2005 e 2006.

De fato, o instrumento de fls. 218/221 do PAF 16327.001310/2009-45, firmado em 19 de maio de 2006, expressamente prevê sua vigência para 01/01/2005 a 31/12/2006, o que passou despercebido à autoridade autuante e à própria DRJ. Veja-se:

Cláusula Sexta – Disposições gerais

1. O presente Plano tem vigência de dois anos, de 01.01.2005 à 31.12.2006, podendo ser a qualquer tempo revisto, por meio de negociação.

Ademais, os planos de 2005, 2006, 2007 e 2008 foram formalizados através de acordos coletivos, não se tratando, portanto, de planos próprios negociados através de comissão paritária. Com efeito, tais acordos foram celebrados entre o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e o próprio banco, e não por comissão escolhida pelas partes, na qual a citada entidade sindical tenha figurado como mera representante.

Ou seja, a fiscalização equivocou-se quando desconstituiu a legalidade dos pagamentos relativos ao período de aquisição 2005 com base na análise do plano firmado em março de 2001, pois este plano não deu origem àqueles pagamentos. Devem ser sopesadas, portanto, as acusações pertinentes ao instrumento datado de maio de 2006, mais precisamente as seguintes:

- (i) assinatura ao final do período; e
- (ii) o montante dos valores pagos e a forma de distribuição desnaturariam o benefício.

Quanto à data de assinatura do instrumento, o que se observa é que o pagamento relativo ao período de aquisição 2005 foi realizado com base num documento firmado apenas em maio do ano seguinte (maio de 2006). Quer dizer, no ano de 2005, sequer havia um documento que desse base à aferição dos valores da PLR, ainda que o adimplemento tenha ocorrido somente em 2006, como alega a recorrente.

O que foi exposto no tópico 5 sobre a data da assinatura dos planos está de acordo com uma interpretação razoável, mas a inexistência total de um plano dentro do período de aquisição não tem qualquer razoabilidade e ademais afasta qualquer possibilidade de aferição e de previsibilidade por parte do trabalhador e da própria empresa. Trata-se, enfim, de uma evidente ilegalidade que impede a caracterização dos pagamentos como distribuição efetiva de lucros ou resultados ao trabalhador.

De outro vértice, e até porque a formalização somente ocorreu quase que no segundo semestre do ano seguinte ao período de aquisição, a recorrente não se dignou de demonstrar que tal participação realmente tenha sido objeto de negociação dentro do período a que se referiria, em evidente violação ao art. 2º da Lei.

Para que se tivesse um pacto acessório ao contrato de trabalho, com validade e legalidade, seria necessário um mínimo de previsibilidade às partes envolvidas, até para se concretizar não apenas os direitos sociais, mas também para incentivar a produtividade do trabalhador e tornar justificável tal pacto adjunto.

Nesse contexto, deve ser negado provimento ao recurso neste particular.

Como tal infringência é suficiente para manter a autuação, e como esta matéria é exclusivamente de mérito, e não de natureza preliminar, deixa-se de analisar a acusação segundo a qual o montante dos valores pagos e a forma de distribuição desnaturariam o benefício (acusação última, de toda forma, que se repetiu no tocante aos anos seguintes, conforme adiante será julgado).

10 Do montante dos valores pagos e da forma de distribuição

Acusação que se repetiu acerca dos acordos coletivos de 2006 a 2008 é que o montante dos valores pagos e a forma de distribuição desnaturariam o benefício.

Neste particular, sem razão o agente autuante.

A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. *A contrario sensu*, nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.

O que a legislação determina é que a participação não pode substituir ou complementar a remuneração (art. 3º), mas a autoridade autuante não demonstrou que a recorrente estivesse pagando salários inferiores à média de mercado e complementando-os ou substituindo-os por intermédio de lucros ou resultados. Quer dizer, não há qualquer demonstração nos autos de efetiva substituição de remuneração por participação.

Quanto à desproporção entre os valores pagos entre as diversas categorias de trabalhadores, parece intuitivo que, quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. Portanto, a desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.

A Constituição e a lei regulamentadora também não vedam o pagamento de valores diferentes entre as diversas categorias de empregados, o que exalta a aplicação do princípio da autonomia da vontade das partes, que consiste justamente *"no poder de estipular livremente, como melhor lhes convier, mediante acordo de vontades, a disciplina dos seus interesses, suscitando efeitos tutelados pela ordem jurídica"*⁵.

Em sendo assim, são válidas as seguintes justificativas trazidas em sede de impugnação:

O Banco Merrill Lynch é um banco de investimentos. Em razão disto, o exercício de sua atividade empresarial se dá por meio da atuação de suas áreas de negócios, as quais são: renda fixa, renda variável, investimentos diretos, banco de investimentos

⁵ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro - Teoria das Obrigações Contratuais e Extracontratuais. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 32.

(IBK) e pesquisas econômicas (área híbrida). São essas as áreas que trarão os negócios para o banco, prospectarão novos clientes, e é nelas que estão concentradas as metas mais agressivas a serem atingidas por seus integrantes. É deles que se cobrará mais, pois eles é que poderão influenciar de maneira efetiva no sucesso do empreendimento.

Entretanto, para a realização de suas atividades, as áreas de negócios não são suficientes. São as áreas de suporte que garantem a possibilidade de as áreas de negócios realizarem seus trabalhos. As áreas de suporte são, entre outras: processamento de operações, controladoria, tecnologia de sistemas, auditoria, crédito de mercado, risco de crédito, risco operacional, serviços corporativos, jurídico, gerenciamento de projetos e recursos humanos.

Essas áreas estão obrigadas a fornecer o suporte para as áreas de negócios, permitindo o melhor e mais eficiente funcionamento do banco, para atingimento das metas das áreas de negócios.

Aqui os colaboradores possuem as metas menos agressivas do negócio, posto que a potencialidade de sua contribuição para a formação do resultado desejado é infinitamente menor do que aquela dos integrantes das áreas de negócios.

Assim, a comissão de negociação, ao definir os critérios para o acordo de PLR do ano 2004, optou por estabelecer diferentes múltiplos para as diversas áreas de atuação. E esses múltiplos, negociados e definidos pela comissão de negociação, são os diretos geradores dos valores distribuídos aos empregados. Apresenta quadro comparativo.

11 Conclusão parcial 2

Do que foi exposto até o momento, observa-se que também os pagamentos efetuados com base no acordo coletivo do período aquisitivo de 2006 estão em conformidade com a lei, a par das participações distribuídas com base nas CCTs, conforme já retratado na conclusão parcial 1.

12 Da periodicidade dos pagamentos

Sobre os acordos coletivos de 2007 e 2008, ainda resta analisar a acusação sobre a periodicidade dos pagamentos. Quanto ao acordo de 2007, afirmou a acusação que ocorreram de três a quatro pagamentos durante o ano, ao passo que em relação ao acordo de 2008, pontuou que houve três pagamentos e que o valor foi integralmente pago antes da apuração do lucro.

Na impugnação e no recurso, a contribuinte afirmou que cada um de seus empregados recebeu apenas um pagamento a título de PLR em cada um desses anos e que as divergências apontadas diriam respeito ao pagamento da proporcionalidade devida a rescisões (v. fl. 917 do PAF 16327.001310/2009-45) e que os analistas de negócios teriam recebido a PLR própria no mês de julho, diferentemente dos demais, mas ainda assim em um único pagamento anual e em respeito à semestralidade.

12.1 DO ACORDO COLETIVO - PERÍODO DE AQUISIÇÃO 2007

Veja-se que o relatório fiscal arvora-se no Anexo IV do lançamento, o qual demonstraria que o contribuinte teria pago antecipações de PLR em janeiro, fevereiro, julho e outubro de 2007. Para ilustrar, vale trazer à colação uma parte do citado anexo:

Anexo IV - Demonstrativo dos Pagamentos de PLR Realizados em 2007				
Nome do Beneficiário	Pagamento em 012007 (R\$)	Pagamento em 02007 (R\$)	Pagamento em 072007 (R\$)	Pagamento em 102007 (R\$)
ALESSANDRA ORCHIS MACHADO	205.892,38	1.250,00		4.713,00
ALEX MOREIRA CARDOSO	6.492,00	1.500,00		4.713,00
ALEXANDRE DOS REIS PIZANO	3.750,00	375,00		4.713,00
ALEXANDRE PATTARO MARCONDES	13.857,78	1.500,00		4.713,00
ALEXANDRE PFRIMER FALCAO	316.089,41	1.250,00		4.713,00
ANDRE AULUS DOS ANJOS TEIXEIRA	148.651,20	250,00		4.713,00
ANDREA BAPTISTA LASEVITCH	9.698,00	625,00		4.713,00
ANDREA BARRILLI ELEUTERIO DE SOUZA	584,00	125,00		3.214,20
ANDREA BARTKEVICIUS CRUZ	92.698,00	875,00		4.713,00
ANDREA DA MÖTTA CHAMMA	952.083,86	1.500,00		4.713,00
ANDREA LEITE SOARES FABER	102.396,00	1.500,00		4.713,00
ANDREA MARIA MEIRELLES DE MENEZES	937.249,91	1.500,00		4.713,00
ANDREA VIANNA JORGE RUIZ	67.806,00	1.125,00		4.713,00
ANDREAS MORGENSTERN KUGLER	3.864,00	500,00	279.363,60	1.800,00

Pois bem. Nem a impugnação e nem o recurso estão instruídos com os documentos que comprovariam a veracidade das alegações do contribuinte acerca das rescisões e dos analistas de negócios, embora, quanto a estes últimos, realmente nem todos os seus empregados tenham sido contemplados com pagamentos em julho de 2007 (veja-se acima). Mas mesmo aqueles contemplados com pagamentos em tal mês também receberam pagamentos em janeiro, julho e outubro, o que, de qualquer forma, implica o descumprimento da regra legal.

Daí se depreende que a contribuinte infringiu o disposto no § 2º do art. 3º da Lei (§ 2º vigente à época), segundo o qual era 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.

A norma, entretanto, em nenhum momento dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado. Ademais, o que se disse em tópico anterior, quanto à máxima eficácia da norma constitucional, é igualmente aplicável nesse contexto.

Em sendo assim, apenas as parcelas tidas por irregulares, por empregado, devem sofrer a tributação, e não todas as parcelas.

O STJ já enfrentou essa matéria, tendo-o feito nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI

9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA
CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.

[...]

7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) c/c o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991.

[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995).

(REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Deste Colegiado, podem ser citados os seguintes precedente:

[...]

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE
REGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.

[...]

(CARF, PAF 16327.721264/201208, Acórdão 2402-005.011, sessão de 17 de fevereiro de 2016, Relator Kleber Ferreira de Araújo).

[...]

PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE
PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA SEM MOTIVOS
PLAUSÍVEIS.

1. O Sindicato foi intransigente e, mesmo após cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.

2. A recusa jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por consequência, servir de fundamento para a tributação.

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10101/00.

[...]

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro legal em diversos dispositivos do CTN e da legislação tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.

[...]

(PAF16327.720237/2015-52, BANCO ABC BRASIL S.A., Sessão de 07/06/2017, Relator RONNIE SOARES ANDERSON, Acórdão 2402-005.872)

Expressando-se de outra forma, neste caso concreto devem ser excluídos da autuação os primeiros pagamentos efetuados em cada semestre civil.

12.2 DO ACORDO COLETIVO - PERÍODO DE AQUISIÇÃO 2008

O relatório fiscal assevera que ocorreram três antecipações de pagamentos (julho, outubro e dezembro - v. fl. 509 do PAF 16327.001310/2009-45) e que o total da participação foi integralmente adimplido dentro do próprio período aquisitivo. Como foi feito no tópico anterior, vale colacionar a tabela demonstrativa dos pagamentos realizados em 2008 - Anexo VI:

Anexo VI - Demonstrativo dos Pagamentos de PLR Realizados em 2008				
Nome do Beneficiário	Pagamento em 012008 (R\$)	Pagamento em 072008 (R\$)	Pagamento em 102008 (R\$)	Pagamento em 122008 (R\$)
ADRIANA CÂMARA JARDIM GOMES	9.990,00		5.130,50	15.478,95
ALESSANDRA FANTONE	10.844,70		4.195,34	9.413,48
ALESSANDRO ALBERTO ARLANT	215.339,00		5.130,50	229.896,54
ALEX MOREIRA CARDOSO	11.852,00		5.130,50	20.245,29
ALEXANDRE BASTIANI CANCHERINI	307.201,38		5.130,50	199.758,60
ALEXANDRE DOS REIS PIZANO	129.803,40		5.130,50	449.218,57
ALEXANDRE PATTARO MARCONDES	19.536,00		5.130,50	16.261,50
ANDRE ALI MERE SZASZ	488.782,75		5.130,50	134.003,09
ANDRE AULUS DOS ANJOS TEIXEIRA	157.248,28		5.130,50	158.246,04
ANDRÉ GUSTAVO GOMES DA SILVA	8.100,00		5.042,38	10.102,91
ANDRÉ TADY AMOROSO SUGITA	492.171,23		5.130,50	786.078,58
ANDREA BAPTISTA LASEVITCH	21.689,40		5.130,50	15.151,50
ANDREA BARTKEVICIUS CRUZ	129.803,40		5.130,50	138.934,75
ANDREA DA MÓTTA CHAMMA	903.236,34		5.130,50	939.508,11
ANDREA VIANNA JÓRGE RUIZ	57.720,00		5.130,50	42.901,50
ANTONIO CESAR MOREIRA	16.095,00		5.130,50	23.105,76
ASSIS GUSTAVO DA SILVA DURAES	28.196,22		5.130,50	16.261,50
BARRARA MONTEIRO	14.430,00		5.130,50	23.698,50
BERNARDO ANTONIO BARROS DE ALELUIA	481.354,28		5.130,50	339.469,06
CAMILA SIMONSEN STOLF	288.505,76		5.130,50	206.610,87
CARLOS EDUARDO ALBERTINI	44.400,00		5.130,50	67.915,35
CARLOS EDUARDO CAIXA	112.785,99		5.130,50	77.311,50
CARMEN SILVIA VICTOR GOMES	14.430,00		5.130,50	14.034,84
CAROLINA ALVES DE SOUZA	10.390,62		5.086,72	14.082,57
CAROLINE HIGA FACURE	35.520,00		5.130,50	30.932,37
CLAUDIA APARECIDA CORRÊA DOS SANTOS	15.211,44		5.130,50	24.401,13
CLAUDIA TELLES LISBOA MONTEIRO	17.747,79		5.130,50	26.685,51
CLEITON MARÇOS DE OLIVEIRA	13.320,00		5.130,50	11.821,50
CRISTIANA LONGO AZEVEDO	20.765,88		5.130,50	19.434,99
CRISTINA CUSTÓDIO DE PAULA	16.095,00		5.130,50	24.059,25
DANIEL ALVES PEDROZO	11.852,00		5.130,50	15.262,50
DANIEL HADDAD BASSETTO VALVERDE POMPIANI	73.915,06	28.233,96		13.862,00

Aí se observa que foi descumprida a regra da periodicidade, o que conduziria à aplicação do entendimento exposto no tópico anterior.

Todavia, é fato expressamente admitido pela recorrente que a participação foi integralmente paga dentro do próprio período aquisitivo. No seu entender, não haveria óbice legal a essa prática e a lei teria previsão acerca da possibilidade de antecipação.

Ocorre que o § 2º encimado permite, por via transversa (ao vedar o pagamento de antecipação dentro das condições que especifica, o dispositivo permite o pagamento em outras condições), o pagamento de antecipação ou distribuição de valores, mas não, obviamente, a antecipação ou distribuição de todo o valor, mormente porque o lucro ou o resultado somente é calculado e apurado ao final do ano-base.

Isto é, não se pode afirmar que tenha havido a distribuição de lucros ou resultados aos trabalhadores, porque a empresa sequer tinha como apurá-los antes do término do período base, negando-se, pois, provimento ao recurso neste ponto.

13 Da multa e da ilegalidade de sua majoração pelo decurso do tempo

A recorrente questiona o comparativo da multa mais benéfica elaborado pela fiscalização, que somou as multas devidas pelo descumprimento das obrigações principais e

acessórias, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores, e comparou com a multa de ofício vigente à época do lançamento. Ela também questiona a majoração da multa de mora pelo decurso do tempo.

Pois bem. Este relator vinha manifestando o entendimento segundo o qual a sanção pelo descumprimento da obrigação principal e a sanção pelo descumprimento da obrigação acessória têm naturezas totalmente diferentes e que a comparação, para efeito de aferição da legislação mais benéfica, deveria ser feita entre sanções de igual natureza; e que a metodologia utilizada pela fiscalização partiria do pressuposto equivocado de que o art. 35-A da Lei 8.212/1991 sempre sanciona o descumprimento de obrigação acessória, o que não é verdade, pois o descumprimento isolado de tal obrigação é apenado pelo art. 32-A. Expressando-se de outra forma, adimplida a obrigação principal, mas não a acessória, é cabível a aplicação deste último dispositivo.

Exemplificativamente, reporto-me ao acórdão 2402-005.450, de 17 de agosto de 2016, ocasião em que meu voto, neste tocante, foi vencido pelo voto dos demais conselheiros. Desde então, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) vem aplicando à presente discussão as conclusões contidas na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/09, segundo a qual:

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Isto é, no entender da CSRF, deveria haver comparação entre a soma das multas por descumprimento das obrigações principal e acessórias, de acordo com a redação anterior à Lei 11941/09, com a multa de ofício calculada na forma da atual redação do art. 35-A da Lei 8212/91. Veja-se:

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009. Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza

material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

(CSRF, Recurso Especial do Procurador, PAF 19647.019537/2008-31, acórdão 9202-005.667, relatora Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, julgado em 26/07/2017, por unanimidade)

Como as decisões da CSRF têm sido tomadas por unanimidade, não havendo, por outro lado, nenhuma decisão do STJ proferida em sede de recurso repetitivo, e como tem-se notícia de que as próprias Turmas Ordinárias do CARF vêm igualmente aplicando a Portaria, este Conselheiro, para evitar insegurança jurídica e até mesmo a lavratura de votos vencedores numa questão que parece consolidada ao menos no âmbito administrativo, nega provimento ao recurso voluntário quanto à multa.

14 Da ilegalidade da Selic

A insurgência do sujeito passivo acerca da ilegalidade da taxa Selic é rechaçada pela Súmula CARF nº 4. Desde 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre os débitos administrados pela Secretaria da Receita Federal, entre os quais se incluem as contribuições devidas à seguridade social e as contribuições devidas a terceiros (Lei 11457/07, arts. 2º e 3º), são calculáveis, no período de inadimplência, de acordo com a SELIC:

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

15 Conclusão final

Diante do exposto, vota-se no sentido de conhecer e dar parcial provimento ao recurso voluntário para excluir da autuação (a) os valores pagos com base nas CCTs 2004 a 2008; (b) os valores pagos com base no acordo coletivo 2006; (c) os primeiros pagamentos efetuados em cada semestre civil com base no acordo coletivo 2007.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Mauricio Nogueira Righetti - Redator Designado.

Não obstante as, como de praxe, muito bem articuladas razões do Relator, delas ousou a dissentir, como a diante abordado.

No que toca à assinatura do acordo ao longo do período aquisitivo, penso, alinhando-me, até então, as razões do voto condutor e voto divergente da lavra do I.

Conselheiro Ronnie Soares Anderson nos acórdãos, respectivamente, 2402-006.026 e 2402-006.068, de 04.10.2017 e 03.04.2018, em função de julgados desta turma, que para aqueles acordos onde não consta - minimamente - o estabelecimento/previsão de uma conduta individualizada, ou por departamento/setor, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Confira-se do excerto a seguir, extraído dos votos acima citados.

(...)

Não acompanho esse entendimento, contudo, no tocante aos planos de PLR nos quais os pagamentos acordados estão desvinculados de um comportamento volitivo comprometido com o alcance de determinados objetivos.

Por exemplo, quando se estabelece que os empregados de uma empresa perceberão dado PLR se aquela atingir determinados índices de lucratividade.

Veja-se que não há como estabelecer um liame minimamente concreto entre a prestação de serviço realizada pelo trabalhador e a lucratividade alcançada pela pessoa jurídica, tanto mais quando se trata de uma instituição financeira com milhares de funcionários.

Vale dizer que nesses casos, em geral, são conduzidas negociações ao nível de convenção ou acordo coletiva, tem em vista a amplitude dos agentes envolvidos e potenciais beneficiários.

Em outras palavras, não assoma como requisito imprescindível que os termos negociados sejam estabelecidos previamente ao período de aferição.

Nota-se da fundamentação acima, que há, *in casu*, uma interpretação literal do dispositivo, já que o texto da Lei, ao dispor sobre a necessidade de que houvesse um "ajuste prévio", fez menção apenas aos programas de metas, seus resultados e prazos. Confira-se, novamente.

Não por acaso, a própria Lei 10.101/000, quando se refere objetivamente à necessidade de ajuste prévio, o faz com referência aos programas de meta, resultados e prazos especificados no inciso II do artigo, de maneira apartada, assim, da menção aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, referidos no seu inciso I.

Nesse rumo, abraçando e adotando, por ora, o entendimento exposto naqueles votos encimados e ao considerar que, à exceção das Convenções Coletivas de Trabalho, todos os demais instrumentos de acordos previam, ainda que *en passant*, a existência de metas/avaliação individual ou por setor/departamento, tenho que a assinatura desses acordos, quando já iniciado o período de aquisição, desnaturaria a PLR tal como prevista na Lei 10.101/00, fazendo-se necessária sua inclusão na base impositiva da exação.

Por sua vez, no que tange à existência de valor fixo, tenho que tal circunstância, por si só, não descaracterizaria a PLR paga, quando o instrumento de acordo traz uma meta a ser atingida, sem a qual o pagamento não seria realizado, consoante assentou o Relator no trecho a seguir colacionado:

Realmente, as CCTs previam o pagamento de um valor fixo. No entanto, e conforme já explicitado em tópico precedente, o pagamento da participação estava atrelado ao auferimento de lucros pela empresa ...(destaquei).

Isso porque, no caso das CCT, a fixação de valor a ser recebido, conforme denotado pelo Relator, estaria atrelado à aferição de lucro pela empresa, presente, portanto, o incentivo à produtividade preconizado pela Lei.

A seu turno, no que diz respeito à periodicidade de pagamentos, tenho que, nos casos identificados e apontados pelo Fisco - exemplificados pelo Relator em seu voto - em que houve pagamentos em desacordo com o § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, com a redação da época dos fatos geradores, **toda** a PLR paga ao respectivo trabalhador deve ser levada à tributação, independentemente do motivo e/ou instrumento de acordo que teria amparado referidos pagamentos.

É esse o entendimento posto no voto condutor daquele acórdão 2402-006.026, de 04.10.2017, com o qual me filio e adoto como razões de decidir neste voto.

Veja-se:

Pois bem, de pronto, há que se ressaltar que, na aferição do cumprimento das regras de periodicidade, devem ser examinados todos os pagamentos efetuados a título de PLR, como bem firmado no § 2º mais acima transcrito, ainda que se verifique não possuam efetivamente tal natureza, como dantes foi constatado com relação aos pagamentos vinculados aos programas próprios/específicos e similares do contribuinte.

A partir dessa premissa, deve ser apurado se houve pagamentos com base nos instrumentos coletivos em descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

Diante de tais situações, e com a devida vênia dos entendimentos em sentido diverso, deve-se aplicar dito critério legal, claro e objetivo, segundo o qual, efetuados mais de dois pagamentos de PLR em dado ano civil, ou com espaçamento inferior a um trimestre, não há falar em aplicação da norma em tela, com relação ao empregado beneficiado. Como bem observado nos seguinte trecho de recente decisão da CSRF, Acórdão nº 9202-004.342 (j. 24/8/2016):

(...) não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida

em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE parcial provimento para excluir do lançamento, com relação a cada trabalhador, os valores pagos em observância à periodicidade que dispunha o § 2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000 e que tenham se dado ao amparo das Convenções Coletivas de Trabalho.

(assinado digitalmente)
Mauricio Nogueira Righetti

Declaração de Voto

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

Com a *maxima venia*, divirjo quanto à possibilidade de pactuação do acordo de PLR após iniciada a sua execução e quanto ao seu pagamento em valor fixo.

Da negociação prévia

Antes de considerações outras, vejamos, primeiramente, o que dispõe a Lei 10.101, de 19/12/2000:

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

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:

[...]

§ 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.

Segundo se extrai dos dispositivos transcritos acima, a PLR se constitui não só em um instrumento de integração entre capital e trabalho, mas também um incentivo à produtividade. Dessa forma, seu pagamento deve estar sujeito a mecanismos de aferição da produtividade, da qualidade e da lucratividade da empresa, mediante programas de metas e resultados.

Nesse contexto, tem-se por condição necessária a avaliação do desempenho da empresa e de seus empregados, e o comprometimento destes com o atingimento das metas.

Ora, se o pagamento da PLR está sujeito ao atingimento de metas e a Lei 10.101/00 estabelece, expressamente, em seu art. 2º, § 1º, inciso II, que os “programas de metas, resultados e prazos” devem ser “pactuados previamente”, por decorrência lógica, o acordo tem que ser definido e assinado antes de começar a execução do programa, ou seja, antes de iniciar do período de avaliação, o que não ocorreu no presente caso.

Ademais, não se trata de “interpretação criativa” ou de “rigor interpretativo”, segundo as palavras do Relator, mas sim de interpretação literal, que é a interpretação que deve ser empreendida no caso em análise, segundo dispõe o art. 111 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, pois o que está em jogo é a outorga de isenção. Veja-se:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Nesse particular, trazemos à baila a seguinte lição de Hugo de Brito Machado⁶:

Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.

Sendo assim, não cabe nem a interpretação teleológica e nem a interpretação axiológica, com “norte” nos “direitos sociais”, segundo pretende o Relator, mas apenas a aplicação pura do texto legal. Até por que, seguindo esse caminho hermenêutico, daremos mais segurança aos direitos sociais, pois, se aceitarmos, *contra legem*, que determinado acordo possa ser assinado após iniciado o período de avaliação, na expectativa de que os trabalhadores tenham tido ciência do acordo que seria assinado futuramente, poderemos, sim, estar colocando em risco os direitos sociais, uma vez que estaremos abrindo mão de uma regra clara e objetiva da lei para decidirmos com base nas subjetividades afetas ao quadro fático que envolve a PLR.

Por outro lado, se o acordo for assinado previamente à execução do programa de PLR, ou seja, antes do início do período de avaliação, estará em perfeita consonância com o art. 2º, § 1º, inciso II, da Lei 10.101/00, no aspecto temporal, o que reduzirá, enormemente, a possibilidade de desconhecimento, por parte dos empregados, das regras referentes ao plano, quando da sua execução.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, 32ª edição, Malheiros, São Paulo, 2011, p. 114.

Nessa perspectiva, se conclui, portanto, que a pactuação prévia produz duplo efeito protetivo: (a) protege o crédito previdenciário contra o gozo de isenções indevidas e (b) protege o trabalhador quanto à possibilidade de ser surpreendido, durante a execução do programa, por uma regra decidida unilateralmente pelo empregador.

Se a Administração Tributária não se curvar à flexibilização dessa regra tão importante, as empresas que adotam programas de PLR passarão a pactuar previamente à execução desses programas, o que dará maior garantia aos tão aclamados direitos sociais dos trabalhadores.

No caso em tela, as convenções foram assinadas no final do período avaliativo, segundo se observa no seguinte excerto do relatório fiscal, fl. 48:

Essas convenções foram assinadas nas seguintes datas:
ano base 2004 (pagamento em 2005): 11 de novembro de 2004;
ano base 2005 (pagamento em 2006): 17 de outubro de 2005;
ano base 2006 (pagamento em 2007): 18 de outubro de 2006;
ano base 2007 (pagamento em 2008): 18 de outubro de 2007; e
ano base 2008 (pagamento em 2008): 03 de novembro de 2008.

Logo, como os acordos referentes às Convenções Coletivas de Trabalho de 2004 a 2008 não foram assinados previamente à execução dos programas de PLR, voto por manter o lançamento, na forma como operado pela fiscalização.

Do pagamento em valor fixo

Quanto ao pagamento da PLR em valor fixo, vejamos, de início, o que restou consignado no relatório fiscal, fl. 53:

7.22 Os instrumentos de acordo apresentados não possuem qualquer objetivo a ser cumprido, nem critério de aferição. Ao contrário, a participação nos lucros já aparece como um fato consumado, inclusive em termos de valores, o que afasta qualquer possibilidade de cumprimento e aferição de objetivos. Independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado após a assinatura do acordo, ele receberia a participação nos lucros.

7.23 Os valores recebidos não dependiam da obtenção de quaisquer resultados, haja vista que as determinações citadas nas convenções determinam um valor fixo independentemente do alcance de índices de produtividade, qualidade ou lucratividade, assim são regras que afastam o objeto da Lei. O pagamento de um valor previamente fixado, sem qualquer condição, ainda que a título de participação nos lucros ou resultados, consiste, na verdade, no pagamento de uma espécie de prêmio ou gratificação, uma mera liberalidade da empresa. A desnecessidade de se atingir índices de produtividade ou metas previamente estabelecidas afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

7.24 Em suma, o pagamento em estudo afastou-se do objetivo da lei, qual seja, o de integrar capital e trabalho e incentivar a

produtividade, mediante um ajuste prévio entre empresa e empregados, para definir os resultados a serem alcançados, a forma de participação, os direitos substantivos e demais regras adjetivas. Afastou-se, portanto, o contribuinte dos requisitos legais que fazem com que a participação nos lucros não integre o salário-de-contribuição.

Como se vê, o pagamento de valor fixo de PLR, mesmo que a empresa tenha tido lucro, desnatura a função precípua do programa que é integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade.

Convém trazermos à baila, também, as considerações do julgado de primeiro grau, a esse respeito, fls. 302 e 303:

Conforme estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nos instrumentos de negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. Porém, não foi o que se verificou na Auditoria Fiscal, não podendo a impugnante sob a alegação da natureza de abrangência ampla da Convenção Coletiva, usar como único critério para pagamento da PLR a lucratividade do setor econômico, deixando de observar todos os requisitos contidos na Lei 10.101/00.

A própria impugnante em sua defesa afirma: “o valor a ser distribuído depende exclusivamente do percentual de lucratividade do banco, com variações decorrentes das métricas de 0 a 15% do lucro líquido do banco em cada exercício financeiro, bem como do percentual de crescimento do lucro líquido em comparação com o exercício anterior”.

E, ainda, ao estabelecer o montante a que cada empregado teria direito sobre o lucro obtido pela instituição financeira, o fez fixando percentual sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido de um valor fixo em reais, para cada um dos anos, ou seja, 2.004, 2005, 2006, 2007 e 2008, como se verifica das próprias cláusulas transcritas pela impugnante em sua defesa.

Ora, o valor da PLR a ser pago foi estabelecido previamente, consubstanciando-se num valor fixo, utilizando-se como único critério para tanto a obtenção de lucro pelo banco, sem que nenhuma meta tenha sido estabelecida para que o empregado tivesse direito a seu recebimento, o pagamento a título de PLR feito desta forma, não se coaduna ao espírito da Lei 10.101/00 que a instituiu, consistindo em prêmio ou gratificação, sofrendo, pois, incidência de contribuições previdenciárias.

Como se nota, a decisão recorrida demonstra, de forma acertada, que uma vez tendo sido estabelecido um valor fixo, o único critério adotado para a distribuição da PLR foi a obtenção de lucro pelo banco, sem o estabelecimento de nenhuma meta que devesse ser atingida para que o empregado tivesse direito ao recebimento, o que afasta a PLR, em análise, dos reais objetivo da Lei 10.101/00.

Processo nº 16327.001312/2009-34
Acórdão n.º **2402-006.431**

S2-C4T2
Fl. 588

Conclusão

Isso posto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira