



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

Processo nº 16327.720131/2014-78
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.593 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de maio de 2017
Matéria Participação sobre lucros e resultados
Recorrente BANCO ABC BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 99.

As contribuições previdenciárias se sujeitam a contagem do prazo decadencial previsto no artigo 150, § 4º, do CTN quando da existência das condições previstas no dispositivo legal. Cabimento, no caso concreto, das disposições da Súmula nº 99 do CARF.

PLR. NEGOCIAÇÃO PRÉVIA. CRITÉRIOS CLAROS E OBJETIVOS. INEXISTÊNCIA. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Estão sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias os pagamentos realizados a título de PLR quando efetuados em desacordo com as regras estabelecidas na Lei nº 10.101/10. Não atendem as exigências dessa lei acordos firmados ao fim do ano-calendário de referência e que não contenham regras claras e objetivas quanto aos critérios a serem adotados para o pagamento da verba.

PLR. ACORDO COM COMISSÃO DE EMPREGADOS. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. EFEITO RETROATIVO. IMPOSSIBILIDADE. DESCUMPRIMENTO DE REQUISITO LEGAL. CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

É contrária à natureza jurídica do PLR a tentativa de conferir efeitos retroativos à norma coletiva para regular situação fática já consumada no tempo, pois as normas e condições de trabalho negociadas de comum acordo entre as partes convenientes criam direitos e obrigações entre elas somente a partir do momento em que foi firmado o instrumento coletivo na forma da lei. Acordo próprio ou convenção coletiva de trabalho, firmados ao final do exercício fiscal e que fixem o pagamento de PLR com fundamento em fatos

retroativos, não atendem o requisito legal de previsibilidade (Lei nº 10.101/00, Art. 2º, §1º, II) exigido para a não incidência da contribuição previdenciária patronal (Lei nº 8.212/91, Art. 28, §9º, “j”), o que torna o pagamento a esse título um “rendimento” do empregado, passível de incidência da contribuição.

ACORDO COM COMISSÃO DE EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO DE ENTIDADE SINDICAL. AUSÊNCIA. INCIDÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

No caso de a participação nos lucros ou resultados ser negociada por uma comissão escolhida pelas partes (Lei nº 10.101/00, Art. 2º, I), é imperativo legal que dela participe um representante indicado pelo sindicato da categoria profissional dos empregados. A ausência do representante do sindicato no acordo próprio confere caráter remuneratório ao pagamento de PLR, sobre o qual incidem contribuições previdenciárias.

CONVENÇÃO OU ACORDO COLETIVO DE TRABALHO. PARTICIPAÇÃO DE ENTIDADE SINDICAL. AUSÊNCIA. INCIDÊNCIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

É obrigatória a participação dos sindicatos nas negociações coletivas de trabalho e apenas no caso de os empregados não estarem organizados em sindicato, ou na recusa deste, é que a negociação poderá ser feita pela federação ou, na falta desta, pela confederação respectiva, ou mesmo diretamente pelos próprios empregados. A ausência do representante do sindicato no acordo próprio confere caráter remuneratório ao pagamento de PLR, sobre o qual incidem as contribuições previdenciárias.

PLR. VERIFICAÇÃO DA LEGALIDADE. LANÇAMENTO.

Para que se constate a incidência das contribuições previdenciárias, basta a simples comprovação de que as verbas pagas pela impugnante a título de PLR não se enquadram na moldura legal cujo atendimento é indispensável à desvinculação desses pagamentos do conceito de remuneração e este procedimento não guarda vínculo com a desconsideração de negócio jurídico, mas afasta a alegação da sua presunção.

ADICIONAL DE 2,5%. INCRA. INCONSTITUCIONALIDADE. NÃO CONHECIMENTO. SÚMULA 2 DO CARF.

É vedado à autoridade administrativa conhecer de alegações relativas à constitucionalidade de normas tributárias em vigor e eficazes.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro, José Alfredo Duarte Filho que dava provimento parcial. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

EDITADO EM: 05/06/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 1.482/1.565) interposto contra decisão da DRJ-Florianópolis (fls. 1.421/1.462) que julgou **procedente em parte** a Impugnação e manteve em parte o crédito tributário lançado através dos Autos de Infração DEBCAD nº 51.025.628-7 (fls. 691/701) e nº 51.025.629-5 (fls. 702/711) - *nos valores de R\$ 17.755.976,18 e R\$ 2.014.158,98, respectivamente, já acrescidos de multa de ofício (75%), além de multa e juros moratórios* - lavrados em decorrência de procedimento fiscal realizado nos registros do Recorrente (fls. 29/32) – *precedido de Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.00-2012-00313-5 (fls. 03) e Termo de Início de Procedimento Fiscal (fls. 04)* – relativos às Contribuições devidas à Previdência Social, da seguinte forma:

- a. DEBCAD 51.025.628-7: Contribuições sociais destinadas à Seguridade Social, correspondentes à contribuição da empresa (patronal), considerando como base de cálculo as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados a título de PLR nos períodos de fevereiro, março, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2009; e a contribuição correspondente ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (RAT);
- b. DEBCAD 51.025.629-5: Contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA), que foram apuradas utilizando como base de cálculo as remunerações pagas, devidas ou creditadas aos segurados empregados no período de apuração de janeiro a dezembro de 2009.

A fiscalização esclarece ter verificado pagamentos de valores classificados como “Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)” sem o atendimento dos requisitos legais estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, além de pagamentos de rendimentos a diretores-empregados sobre os quais não foram recolhidas integralmente as contribuições sociais devidas, noticiando, mais pormenorizadamente, o quanto relatado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis-SC - 6ª Turma da DRJ/FNS, cujo trecho, pela clareza e pormenores, adoto como parte fundamental deste relatório, a seguir transcrito:

“I) Pagamentos de PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil

Segundo a fiscalização, os pagamentos a título de PLR no período fiscalizado foram realizados com base em Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre

participação dos empregados nos lucros ou resultados dos bancos em 2008 e 2009 e em programas de participação nos lucros ou resultados firmados entre o banco fiscalizado e os seus empregados, representados por Comissão de Empregados, para os anos 2008 e 2009, tendo sido verificado que tais pagamentos desatenderam à disciplina prevista no § 2º do art. 3º da Lei n.º 10.101, de 2000, que veda expressamente o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou quando pago por mais de duas vezes no mesmo ano civil.

II) Acordo sobre Programa de PLR assinado ao final do período

Também de acordo com a fiscalização, o segundo instrumento de negociação (programa) possui vigência retroativa e, portanto, não foi elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei, pelo que entendeu a autoridade autuante que os empregados, durante todo o ano de 2009, ou mais precisamente até 21/12/2009, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, no final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais.

A este quadro aduz a fiscalização que, de acordo com o documento apresentado pela empresa intitulado "Comunicado", datado de 15/12/2009, somente nesta data os empregados do banco foram convocados a participar da escolha dos representantes que iriam compor a Comissão de Negociação para discutir e aprovar o programa de PLR a ser aplicado no exercício de 2009, em razão de que concluiu a autoridade autuante que, até a data de 15/12/2009, não se havia iniciado qualquer negociação de PLR e assim, para o ano de 2009, não há que se falar em metas preestabelecidas.

III) Acordo sobre Programa de PLR sem participação do Sindicato

Relata, ainda, a fiscalização que os empregados do banco fiscalizado são representados pelo Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região na sua base territorial, mas, no entanto, nenhum dos Acordos sobre Programas Próprios de PLR contou com a participação de um representante desse sindicato.

Aduz a fiscalização que, durante o procedimento fiscal, o sujeito passivo apresentou uma carta (sem comprovação de seu envio e/ou recebimento), datada de 09/11/2007, endereçada ao Sindicato dos Bancários e

Financiários de São Paulo (doravante denominado Sindicato da Categoria), solicitando o comparecimento de um representante desse Sindicato para participar da Reunião de Negociação e Aprovação do Programa de PLR, a ser realizada no dia 27/11/2007.

Relata a autoridade autuante que também foi apresentada carta, datada de 20/12/2007, enviada ao Sindicato da Categoria, segundo a qual: em 09/11/2007, o banco convocou o citado sindicato a participar da reunião de negociação do programa de PLR a ser realizada em 27/11/2007 em sua sede.

O convite foi recepcionado pelo Sindicato no dia 14/11/2007 (recepção não comprovada). Contudo, não houve indicação e nem acompanhamento de um representante sindical na referida reunião e, de acordo com a mencionada carta, sem razões que justificassem a referida ausência.

Relata, ainda, a fiscalização que, nessa mesma carta, o banco asseverou que, por não restar alternativa que justificasse o adiamento da reunião de negociação do programa de participação nos lucros ou resultados, foi constituída a Comissão de Empregados e ato contínuo fixadas as regras requeridas pela legislação, objetivando não prejudicar os empregados do Banco e que, após serem observadas todas as formalidades requeridas pela lei, houve a tentativa de arquivar cópia do referido Programa junto ao Sindicato, ocasião em que foram surpreendidos com a recusa no recebimento do mencionado documento.

Em razão disso, descreve a autoridade autuante que, de acordo com o banco fiscalizado, para que não fosse alegada nenhuma omissão quanto ao cumprimento das formalidades legais e visando a proteção dos direitos tanto dos empregados quanto do banco em relevo, foi providenciada Notificação Extrajudicial (registro nº 003.340.819), de 21/12/2007, ocasião em que a correspondência ora tratada foi entregue com Aviso de Recebimento em 24/12/2007, com o fito de dar ciência e publicidade do acordo celebrado entre

as partes interessadas.

Relata, ainda, a fiscalização que foi apresentada uma carta, datada de 23/12/2009, enviada ao Sindicato da Categoria, segundo a qual: em 14/12/2009, o banco convocou o citado sindicato a participar da reunião de negociação do programa de PLR a ser realizada em 21/12/2009 em sua sede. O convite foi recepcionado pelo Sindicato no dia 16/12/2009 (recepção não comprovada), porém não houve indicação e nem acompanhamento de um representante sindical na referida reunião.

No ponto destacou a fiscalização o seguinte excerto constante da carta sob apreço: "Registre-se que no início do ano de 2009 (no mês de abril de 2009) o Banco procurou o Sindicato com o intuito de firmar um instrumento coletivo chegando inclusive a submeter ao Sindicato, via eletrônica, uma sugestão de texto para o Programa, nos moldes do Programa então vigente, e que já abrange todos os Empregados do Banco. Não obtivemos retorno".

Segundo a fiscalização, nessa mesma carta, o banco asseverou também que, por não restar alternativa que justificasse o adiamento da reunião de negociação do programa de participação nos lucros ou resultados, foi constituída a Comissão de Empregados e ato contínuo fixadas as regras

requeridas pela legislação, objetivando não prejudicar os empregados do Banco;

Em razão disso, descreve a autoridade autuante que, de acordo com o banco fiscalizado, para que não fosse alegada nenhuma omissão quanto ao cumprimento das formalidades legais e visando a proteção dos direitos tanto dos empregados quanto do banco em relevo, foi providenciada Notificação Extrajudicial (registro nº 001.729.761), de 29/12/2009, ocasião em que a correspondência ora tratada foi entregue com Aviso de Recebimento em 30/12/2009, com o fito de dar ciência e publicidade do acordo celebrado entre

as partes interessadas.

Da análise conjugada das cartas supramencionadas com os programas, destacou a fiscalização o que segue:

a) Com relação à prorrogação do Programa Próprio de 2007 para o ano de 2008, não houve participação do sindicato da categoria. A empresa não efetuou qualquer convite/comunicação de tal fato ao sindicato, nem efetuou o arquivamento do documento que deliberou essa prorrogação do programa na entidade sindical;

b) Não houve o arquivamento na entidade sindical do Programa Próprio de 2007, por recusa do sindicato da categoria;

c) Não restou comprovado o arquivamento na entidade sindical do Programa Próprio de 2009 (celebrado em 21/12/2009);

d) A despeito do Programa Próprio, de 2009 arrolar dentre as "Partes" o Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo, Osasco e Região, deve-se atentar que o mesmo não é parte do programa celebrado, tendo sido apenas convidado segundo a empresa;

e) Todas as negociações dos Programas de PLR para 2007, 2008 e 2009, foram realizadas sem a participação do Sindicato da Categoria.

Segundo a autoridade autuante, ainda que a entidade sindical tenha permanecido silente, tal fato não supre a obrigatoriedade do representante do Sindicato da Categoria na referida negociação, requisito este exigido por lei, uma vez que a intenção legislativa foi a de proteger o direito dos empregados: a) ao exigir a participação de um representante do sindicato da categoria nas negociações quando o instrumento destas for uma comissão escolhida pelas partes, e b) ao prever que o acordo celebrado seja arquivado no sindicato. Tais mandamentos, no entanto, não foram observados.

IV) Inexistência de Regras Claras e Objetivas nos Instrumentos de Negociação

No ponto, relata a fiscalização que, em 04 de abril de 2013, junto à carta datada de 01/04/2013, e conforme os itens 02 e 03 desta, foram apresentados pela empresa os contratos de metas e "planilha com a composição do cálculo dos valores pagos a título de PLR" (na verdade foram entregues duas planilhas).

Segundo a autoridade autuante, os contratos de metas apresentados não podem ser assim considerados, devido às seguintes irregularidades:

a) nenhum deles traz a assinatura do empregado e/ou do gestor;

b) nenhum deles demonstra a data de estipulação das regras acordadas;

c) nenhum deles contém a data de ciência de tais regras nem do contrato em si por parte dos empregados, sendo impossível a comprovação de quando os empregados tomaram conhecimento das metas envolvidas no pagamento.

Já no que se refere às planilhas com a composição do cálculo dos valores pagos a título de PLR, relata a fiscalização ter verificado que em alguns casos há utilização de alíquotas absurdamente superiores àquelas estipuladas como máximo nos Anexos II dos Programas Próprios, uma vez que, conforme referidos anexos, a maior alíquota possível é de 15%, porém constam das planilhas alíquotas de 79,87%; 73,68%; 84,60% e 77,95%.

A este quadro aduz a autoridade lançadora que tampouco foi demonstrado pela contribuinte como foram obtidos os valores constantes das colunas "Resultado 1" e "Resultado 2".

Ressalta, ainda, a autoridade autuante que a escolha de critérios subjetivos aplicados na determinação do cumprimento das metas, por serem impossíveis de aferição a posteriori por critérios objetivos, conforme preconiza o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, também descaracteriza a natureza não remuneratória das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados, pois, o quantum a ser distribuído a cada empregado deve comportar a possibilidade de aferição objetiva, sem depender de critérios subjetivos de avaliação.

Segundo a fiscalização, todos os problemas até aqui relatados, como periodicidade dos pagamentos de PLR inadequada, retroatividade da vigência de programa, programas próprios que não contam com a participação do representante sindical da categoria profissional, metas que não foram pactuadas previamente, ausência de regras claras e objetivas,

dentre outros, são fatos acessórios em relação àquele que parece ser o principal, qual seja o fato de ser típico da atividade da empresa — setor bancário - o pagamento de remunerações variáveis/bônus por meio de PLR.

No ponto, destaca a fiscalização que, do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excedia em dezenas de vezes o valor do salário-base (do ordenado) do próprio empregado, como destacados por amostragem no Demonstrativo - PLR x Ordenado. Há casos em que o valor da PLR excede em mais de cinquenta vezes o salário-base do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura dos programas e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultosos.

Segundo a autoridade autuante, percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR nada mais são do que instrumento de premiação/gratificação/bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Aduz a autoridade lançadora que muitos empregados receberam valor superior à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição social alguma, sendo evidente que tais pessoas não estão prestando serviços à empresa por conta do salário "oficial" pelo qual foram contratadas, pois a verdadeira remuneração dessas pessoas não é o salário "oficial" que recebem e sim os valores exorbitantes travestidos de "participações nos resultados".

Pondera a autoridade autuante ser consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam e, nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta "participação nos lucros ou resultados" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário-base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração. Esse fato contraria claramente o caput do art. 30 da Lei nº 10.101, de 2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, como evidenciado acima, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal e, como tal, integra o salário de contribuição, pelo que, por mais esse motivo, a fiscalização considerou demonstrado que as verbas a título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000.

V) Remuneração dos diretores empregados

No ponto, relata a fiscalização que, da análise das GFIP apresentadas pela empresa, verificou-se que todos os diretores foram enquadrados como contribuintes individuais quando do preenchimento da informação relativa à categoria do trabalhador. Alguns foram enquadrados com o código 05 - Contribuinte individual - Diretor não empregado com FGTS e outros com o código 11 - Contribuinte individual - Diretor não empregado e demais empresários sem FGTS. Em suma, de acordo com a GFIP, nenhum dos diretores era empregado do banco e, em virtude disso, a empresa efetuou o recolhimento da contribuição social patronal à alíquota de 22,5% sobre o total das remunerações pagas aos diretores, nos moldes do que disciplina a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

No entanto, relata, ainda, a autoridade autuante que, durante o procedimento fiscal foi constatado o pagamento de verbas a título de férias e de décimo terceiro salário aos diretores (com exceção do Sr. Tito Enrique da Silva Neto), verbas estas típicas de uma relação empregatícia e, por esse motivo, a empresa foi intimada a esclarecer a situação e a natureza jurídica do vínculo laboral de seus diretores.

Em resposta à intimação, na Carta datada de 08 de agosto de 2013, entregue nessa mesma data, a empresa informou que os diretores eram empregados e que, por equívoco, foram enquadrados na GFIP como contribuintes individuais, quando, ao revés disso, deveria ter sido utilizado o código 01 — Empregado, em razão de que a fiscalização concluiu que a empresa não recolheu todas as contribuições sociais devidas incidentes sobre a remuneração de seus diretores, empregados, o que ensejou a cobrança do que não foi recolhido.

Inconformada com os lançamentos, a contribuinte juntou a documentação colacionada às fls 933 a 1346 e apresentou a impugnação de fls. 875 a 932, onde, em síntese:

Notícia que pagou a parcela do crédito tributário que foi exigida pelo fato de ter equivocadamente informado na GFIP a remuneração de diretores empregados como remuneração paga a contribuintes individuais, em razão de que requer o reconhecimento da extinção parcial do crédito tributário relativo ao levantamento "DE - Diretores Empregados" constantes dos autos de infração para o período de fevereiro a dezembro/2009, haja vista que os

pagamentos foram realizados nos exatos termos do disposto no artigo 28 da Lei nº 11.941, de 2009, e bem assim de acordo com o artigo 156, I, do Código Tributário Nacional (CTN);

Ademais disso, alega que, tendo em conta que parte das “contribuições previdenciárias, patronal, RAT, FNDE e Incra e a multa por descumprimento de obrigação acessória” se referem a fato gerador ocorrido em 02/2009, isto é, pagamentos de PLR realizados entre os dias 20/02/2009 e 25/02/2009 (Doc. 04 - informativo de pagamento comprovante de retorno do banco), e a intimação das autuações fiscais ocorreu apenas no dia 26/02/2014, o crédito tributário está parcialmente extinto pela decadência, nos termos do artigo 150, § 4º; do Código Tributário Nacional (CTN);

Alega que o mesmo ocorre com o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos em janeiro de 2009, em razão de a contribuinte ter deixado de recolher contribuições sociais incidentes sobre a remuneração de seus diretores empregados, uma vez que, ultrapassado o período de cinco anos, configura-se a decadência, também nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN;

Em outro plano, alega que a cobrança de juros sobre a multa de mora, que se verifica no cálculo da RFB para atualização dos créditos tributários objeto do presente processo, desrespeita o princípio constitucional da legalidade, expressamente previsto nos artigos 5º, II, e 37 da Constituição Federal, ao que transcreve excertos de decisões administrativas coligidas junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e Conselho Superior de Recursos Fiscais (CSRF) que versaram sobre a incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício;

Relativamente ao pagamento de verbas aos empregados a título de PLR, alega ser evidente que a autoridade autuante, muito embora não o tenha explicitado, buscou recurso no permissivo do artigo 116, parágrafo único, do CTN, porquanto, se há uma PLR validamente ajustada entre a impugnante e seus empregados e se a Constituição Federal nega a natureza remuneratória dos pagamentos realizados a este título, o único meio que poderia, em tese, autorizar a exigência das contribuições previdenciárias combatidas, seria, de fato, a desconsideração daquele Programa, sob o fundamento de que teria sido ajustado com a exclusiva “finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo”, no caso, de uma verba remuneratória;

Aduz que, no entanto, a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que a “desconsideração de negócio jurídico demanda a existência de provas contundentes de simulação” e tal não foi observado no caso presente, em que há verdadeira desconsideração sem demonstração, sequer alegação, de simulação/dissimulação, não havendo, a toda a evidência, provas contundentes que pudessem sustentar a desconsideração da PLR, até porque, validamente ajustada entre impugnante e seus empregados, nos precisos termos da legislação de regência;

Neste contexto, reclama que fiscalização descaracterizou a PLR por mero palpite ou desconfiança e para nela enxergar o pagamento de bônus/prêmio, o que não se pode admitir, pois, a seu ver, para aferir se os empregados tiveram conhecimento (das regras ou metas) e se os valores pagos corresponderiam, de fato, às metas ajustadas, bastaria uma simples

diligência à sede da impugnante, para questionar pessoalmente os empregados que participaram da comissão de negociação, além dos que foram avaliados e receberam os pagamentos a título de PLR, ao que aduz que, muito embora esse expediente seja comumente utilizado pela fiscalização da Receita Federal do Brasil, no caso presente, assim não se procedeu, desconsiderando-se tanto os documentos entregues (caso das avaliações), quanto à forma de sua realização, em prol de uma tese de invalidade do procedimento de avaliação, que, além de não encontrar sustentação, restringe também o amplo acesso da impugnante ao seu direito constitucional à ampla defesa;

Reputa de rematado absurdo imaginar que os empregados da impugnante aceitariam não ter prévio conhecimento das metas estabelecidas nos Programas de PLR, não ter conhecimento do sistema de avaliação e que, ainda assim, aceitassem um valor aleatório a título de PLR, ao que aduz que a Lei nº 10.101, de 2000, não faz qualquer exigência no sentido de que o conhecimento das metas, a avaliação e demais documentos internos da empresa, que dizem respeito à implementação dos Programas de PLR, estejam assinados por todas as partes envolvidas, pelo que, a seu ver, fazer tal exigência extrapola completamente os parâmetros legais sobre a matéria, em flagrante afronta ao artigo 166, IV, do Código Civil, uma vez que os Programas de PLR celebrados pela impugnante revestem-se perfeitamente de todos os requisitos previstos em lei, de modo que jamais poderá ser desconsiderado com base em exigências feitas pela fiscalização, completamente alheias a qualquer previsão legal;

Alega que a autoridade autuante não indicou em seu relatório a previsão legal que exige a assinatura das partes ou qualquer outro requisito relativo ao documento interno de metas e avaliação, cujo descumprimento poderia invalidar os Programas de PLR celebrados, em razão de que entende que a presente autuação pautou-se na alegação fiscal de descumprimento de regras não previstas em nosso ordenamento jurídico;

Reclama que todos os pagamentos de PLR realizados pela impugnante decorreram de programas que, ao menos aos olhos das partes integrantes das negociações, possuíam um arcabouço de regras claras e objetivas, previamente pactuadas, cuja elaboração e definição observou os ditames legais e jurisprudência consolidada do CARF, e mesmo que assim não se entenda, alega que os palpites e desconfianças apresentados pela fiscalização não são capazes de invalidar referidos Programas de PLR, além do que a desconsideração dos atos jurídicos sob análise ainda dependeria de regulamentação legal, nos termos do parágrafo único do artigo 116 do CTN, regulamentação esta que ainda não existe;

Discorre sobre o preceito constitucional atinente à participação nos lucros ou resultados que se encontra contido no inciso XI do art. 7º da Carta da República e alega que à cláusula segunda dos Programas de PLR sob apreço constam os seguintes objetivos: i) alinhar os objetivos entre o banco e empregados; ii) estimular a performance e a criatividade dos empregados com foco em aumento do resultado para o banco; iii) reconhecer o esforço individual de cada um no alcance de melhores resultados, por intermédio de metas preestabelecidas; e iv) distribuir lucros ou resultados aos empregados, como forma de reconhecimento pelo esforço;

Argumenta que a natureza jurídica dos valores pagos a título de PLR não depende simplesmente da existência de vínculo de emprego e da prestação de serviço como ocorre com o salário ou a remuneração, mas sim de um concurso de fatores, dentre eles o desempenho da empresa em geral e do empregado, pelo que a distribuição dos lucros e resultados deve ser analisada sob vários ângulos, levando-se em conta (i) o envolvimento do trabalhador, (ii) sua integração no desenvolvimento do empreendimento, bem como (iii) na forma de sua distribuição, que contempla a coletividade, baseada em critérios objetivos e subjetivos, ao que aduz que a Lei n.º 10.101, de 2000, trouxe as disposições que vieram a nortear essa negociação, trazendo-lhe balizamento e contornos orientadores e, bem assim, limitativos, porém, a seu ver só veio a reforçar que cabe ao intérprete garantir ao direito o máximo de eficácia no cumprimento do mandamento constitucional;

Argumenta também que a Lei n.º 10.101, de 2000, assegurou que as condições estipuladas para a PLR obedeçam a critérios de publicidade ampla com relação às partes envolvidas, para que as regras sejam claras e possam ser compreendidas pela população dos eventuais contemplados, e previu, também, regras de periodicidade de pagamentos, sendo que tais características foram integral e cabalmente observadas na constituição dos Programas em questão, pelo que se extrai da cláusula oitava de referidos programas, segundo a qual o

pagamento feito a título de PLR deve observar as regras do programa e, bem assim, aquelas estabelecidas em seus anexos, assinados pelos representantes do banco e dos empregados, tendo sido estipulado, de acordo com o parágrafo único da citada cláusula, que, para o pagamento da PLR seriam tomados como base: (i) o percentual de atingimento de metas por cada empregado, apurado a partir do respectivo contrato de metas; (ii) o resultado financeiro do banco dentro no (sic) menor grau de quebra, quando possível até mesmo quebra individual, em outros casos de maneira coletiva, conforme especificado no anexo II; e (iii) uma alíquota de distribuição de resultado dividida entre os integrantes de cada uma das áreas discriminadas na cláusula quinta, observado o anexo II e respeitando a estrutura hierárquica do banco, a fim de cumprir com o disposto no artigo 2º, § 1º, incisos I e II, da Lei n.º 10.101, de 2000;

Alega que um plano de PLR adotado entre empresa e seus empregados, que decorra de programa ou convenção coletiva ou de comissão eleita ou de política própria, desde que, públicos e não supressivos ou substitutivos da remuneração, é válido e produz regulares efeitos entre as partes e terceiros, pois, a Constituição não permitiu, e a lei também não o fez, que os efeitos próprios da adoção de uma PLR, em quaisquer de suas formas, sejam objetos de desclassificação por quem quer que seja, nem mesmo pelo Poder Público, ao que reitera que a desclassificação/desconsideração de determinado ato jurídico, tais quais os pagamentos realizados pela impugnante a título de PLR, dependia da comprovação da prática do ato 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 n.º 104, de 2001, dispositivo esse cuja aplicação ainda carece de lei regulamentadora;

Aduz que, na espécie, a fiscalização constatou a regularidade de valores remuneratórios pagos num determinado período (semestre) e o comparou com o valor de PLR distribuído, interpretando que a boa distribuição efetivada denotaria complemento salarial, sem, no entanto, se ater ao conteúdo dos Programas, à atividade da impugnante, nem às circunstâncias que influenciaram o desempenho da impugnante no período, pelo que, a seu ver, a afirmação de que os valores distribuídos teriam natureza remuneratória, retributiva, de substituição salarial, parte de uma presunção fiscal inaceitável para lastrear a lavratura da presente autuação, pois, compete – e compete - à fiscalização comprovar a afirmação de que se trataria de substituição salarial, o que não ocorreu e, jamais poderia ocorrer, na medida em que não se tratou de pagamento de verba remuneratória, mas sim de efetiva distribuição dos resultados positivos obtidos pela “companhia”;

Em razão disso, entende que a exigência de contribuições sociais sobre tais valores afronta: i) o disposto no artigo 195, I, "a" da Constituição Federal, na medida em que extrapola a hipótese de incidência ali prescrita já que se trata de participação nos lucros e não de remuneração; ii) o disposto no artigo 7º, XI, da Carta Magna que, ao assegurar como direito dos trabalhadores a participação nos lucros e resultados, dispõe expressamente que a participação está desvinculada da remuneração, ou seja não possui natureza remuneratória, afastando, portanto, a incidência de contribuições previdenciárias; iii) o disposto nos artigos 22, I e 28, I e § 9º, alínea "j", todos da Lei n.º 8.212, de 1991, que preveem como fato gerador da contribuição previdenciária, devida pela empresa e pelos empregados, o total das remunerações pagas/recebidas destinadas a retribuir o trabalho, excluindo expressamente da tributação os valores recebidos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica; iv) o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, e; v) os princípios da estrita legalidade e da tipicidade cerrada que informam a tributação;

Feitas essas considerações, defende-se da imputação de que teria realizado pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade não prevista em lei, ao argumento de que a participação em lucros e resultados prevista nos programas em análise foi, efetivamente, distribuída (paga) nos termos exigidos pela legislação de regência, sendo que os pagamentos aludidos pela fiscalização foram feitos da seguinte maneira: 1) em fevereiro de 2009 foram realizados pagamentos a empregados ativos referente à 2ª parcela de PLR, com base no Programa Próprio celebrado em 2008; 2) em março de 2009 foram realizados pagamentos a empregados desligados referente à 2ª parcela de PLR, com base no Programa Próprio celebrado em 2008; 3) em agosto de 2009 foram realizados pagamentos a empregados ativos referente à 1ª parcela de PLR, com base no Programa Próprio celebrado em 2009; 4) em setembro de 2009 foram realizados pagamentos a empregados desligados referente à 1ª parcela de PLR, com base no Programa Próprio celebrado em 2009, e; 5) em outubro de 2009 foram realizados pagamentos a empregados referente à PLR prevista em Convenção

Coletiva de Trabalho firmada pelo Sindicato no período;

Dado esse contexto, alega que a distribuição de PLR em relevo em momento algum desrespeitou o disposto no § 2º do artigo 3º da Lei n.º 10.101, de

2000, uma vez que, pelo que se depreende do disposto na cláusula décima do Programa celebrado em 2008, a segunda parcela da PLR relativa ao ano de 2008 seria paga aos empregados apenas em fevereiro de 2009 (item 1) e, em caso de desligamento do empregado, este pagamento seria realizado somente aos empregados desligados, em março de 2009 (item 2); Alega que, da mesma forma, conforme disposto no Programa de PLR relativo a 2009, foi realizado o pagamento da primeira parcela em agosto de 2009 (item 2), sendo que os empregados desligados receberam o valor a título de PLR em setembro de 2009 (item 4), ao que aduz ter realizado também pagamento de PLR aos seus empregados, no período autuado, em conformidade com a previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre o Sindicato representativo da impugnante e o Sindicato representativo de seus empregados, relativamente ao ano de 2009;

Transcreve as disposições contidas no inciso II e alínea "a" da cláusula segunda da mencionada Convenção Coletiva, que preveem o pagamento de uma antecipação da PLR no prazo de dez dias após a assinatura da convenção, e em razão de que alega que estava obrigada pelo referido dispositivo a efetuar o pagamento de parcela da PLR, relativamente à Convenção firmada por seu Sindicato Patronal;

Ademais disso, alega que nenhum dos empregados da impugnante recebeu mais do que dois pagamentos relativamente a cada Programa de PLR dentro do período mínimo de um ano, em total consonância com a legislação, ao que aduz o argumento de que, para que não restem dúvidas quanto à distinção entre os pagamentos realizados, tornando patente a não-infringência à regra estipulada pela legislação e evidenciando que jamais ocorreu mais de dois pagamentos em período inferior a um semestre no mesmo ano civil, basta confrontar os pagamentos realizados aos empregados desligados e aqueles que receberam na data prevista pelo acordo, para verificar que jamais coincidirá o empregado;

Alega, ainda, que os pagamentos realizados por força da Convenção Coletiva de Trabalho correspondem a um valor único idêntico para todos os empregados, não havendo que se falar, portanto, em mais de dois pagamentos no mesmo ano;

Em outro plano, defende-se da imputação de que os Programas Próprios de participação nos lucros ou resultados, por terem sido assinados apenas ao final de seus períodos de vigência, não estariam de acordo com os requisitos estipulados pela Lei nº 10.101, de 2000, ao argumento de que, em relação ao ano de 2008, não há que se falar em qualquer questionamento relativo à data de assinatura do programa, haja vista que esta ocorreu em 30 de novembro de 2007, valendo também para o período de 2008, ou seja, para esse ano a assinatura ocorreu antes mesmo do início do período aquisitivo;

Ademais disso, argumenta que não é a data da assinatura do Programa de PLR que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes, uma vez que a assinatura das partes no documento apenas evidencia o acordo final a que chegaram após todo o trâmite previsto pela legislação a todo e qualquer acordo de participação nos lucros e resultados, ao que aduz que a data da assinatura traz consigo uma série de fatos que, apesar de não estarem explicitados, não podem ser reputados como inexistentes;

Nesse rumo, alega que antes mesmo da assinatura do Programa de PLR, a impugnante já havia dado conhecimento aos seus empregados (internamente) de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR, não existindo, portanto, margem para a alegação de ausência de prévias negociações, sem o que a comissão de empregados não tem condições de aquilatar os benefícios e restrições carreados pelo Programa que foram chamados a avaliar;

Alega que emitiu mensagens de divulgação interna para os empregados sobre o cumprimento das metas e início do período de avaliações relativas ao Programa de 2009, pelo que durante todo o ano de 2009 os empregados tinham conhecimento e tomaram parte nas tratativas para a celebração do Programa de PLR;

Destaca que, além disso, as características, os critérios e as condições do Programa de PLR mencionado são extremamente semelhantes (senão idênticas) aos Programas de PLR celebrados em anos anteriores, o que significa dizer que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos utilizados na distribuição de PLR;

Reclama que somente uma visão parcial dos fatos poderia sustentar a hipótese segundo a qual a Comissão de Empregados pudesse ser chamada a avaliar, aprovar e assinar o Programa de PLR na data em que este lhe fosse apresentado pela impugnante e sem qualquer poder de crítica sobre seu conteúdo, ao que aduz que a Lei nº 10.101, de 2000, exige que a distribuição de PLR decorra de um procedimento de negociação, mas sem indicar quando esta negociação pode ou deve ocorrer, uma vez que, a seu ver, a análise sistemática da lei indica que a negociação deve anteceder ao pagamento, o que foi observado pela impugnante;

Transcreve excertos de decisões administrativas coligidas junto ao CARF que esposam referido entendimento e reitera que, havendo pleno conhecimento dos

empregados quanto às metas claras e objetivamente estipuladas e, bem assim, conhecimento sobre o sistema de avaliação adotado, ainda que assim não fosse, a data da assinatura do acordo jamais poderia ser considerada como descumprimento de requisito para a sua validade, ao que aduz que o Programa Próprio de PLR objeto da autuação foi assinado antes da aferição e divulgação do atingimento das metas e resultados pela impugnante, sendo que o pagamento da participação somente ocorreu após a assinatura e realização do lucro, não havendo que se falar em descumprimento de qualquer requisito do acordo ou da legislação vigente;

No que tange à imputação de ausência de participação do Sindicato dos empregados da impugnante nas negociações, alega que, seguindo a dicção do artigo 2º, inciso I, da Lei n.º 10.101, de 2000, convocou o Sindicato para participar das negociações que culminaram com a assinatura dos Programas de PLR nos anos de 2008 e 2009, mas que o Sindicato recusou-se a participar;

Mais precisamente, alega que, buscando a renovação de seu Programa de PLR celebrado em 2007, antes mesmo do início do ano de 2008, convocou o Sindicato para participar de Reunião de Negociação e aprovação do Programa de PLR (vide carta datada de 09 de novembro de 2007), o qual, entretanto, não compareceu, em razão de que, colimando resguardar o direito de seus empregados e, bem assim, em cumprimento do disposto na Lei

10.101, de 2000, encaminhou uma via do acordo de PLR celebrado em 27/11/2007 para arquivo na entidade sindical, o qual foi devidamente recepcionado, conforme Notificação Extrajudicial nº 003.340.819;

Aduz que, da mesma forma, com relação ao ano de 2009, a impugnante contatou o Sindicato para discutir os termos do Programa de PLR a ser celebrado com seus empregados (vide e-mail datado de 27/04/2009) e, por não ter obtido qualquer retorno, encaminhou ao Sindicato a notificação extrajudicial nº 001.729.760, informando que havia procurado o Sindicato, porém, sem retorno e, colimando resguardar o direito de seus empregados, prosseguiu com a discussão das metas e termos do Programa de PLR internamente com a Comissão de Empregados;

Alega que, apesar dos diversos contatos feitos, nenhum representante do Sindicato compareceu na negociação que culminou no acordo assinado em 21/12/2009, pelo que, conhecedora da legislação de regência, a impugnante encaminhou uma via do referido acordo de PLR, para arquivamento na entidade sindical, o qual foi devidamente recebido, conforme Notificação Extrajudicial nº 001.729.761 e, bem assim, adotou o mesmo procedimento em relação ao Ministério do Trabalho, apresentando cópia do Programa de PLR celebrado à Subdelegacia Regional do Trabalho em 15/03/2010;

Dado este quadro, argumenta que, se o Sindicato representativo da categoria de seus empregados não se manifesta no sentido de tutelar o interesse de seus sindicalizados, a impugnante, ao prosseguir com a negociação e celebração dos Programas de PLR, apenas privilegiou os interesses dos seus empregados em detrimento da conduta adotada pela entidade sindical que assim deveria proceder;

Nesse norte, entende que, ainda que exista a previsão legal que determina a presença do Sindicato da respectiva categoria profissional na comissão escolhida pelas partes envolvidas, é evidente que tal norma deve ser flexibilizada quando ocorre a recusa por parte do Sindicato, como ocorreu no caso vertente, sob pena de cerceamento do direito das partes de negociarem a PLR mediante a formação de comissão, como autoriza a legislação de regência, pelo que, a seu ver, não há que se falar em desqualificação dos planos em análise por ofensa ao artigo 2º, inciso I da MP n.º 1.698, de 1998, e tampouco do artigo 2º, inciso I e § 2º, da Lei n.º 10.101, de 2000;

Quanto à imputação de inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação, alega que o Contrato de Metas individual, que consta do Anexo I dos Programas de PLR em relevo, indicou claramente o método de avaliação descrevendo as metas a serem atingidas por cada empregado em cada uma das áreas da empresa;

Reclama que em momento algum foi levada em consideração pela autoridade autuante a real complexidade de observação e mensuração da multiplicidade de funções, áreas, capacidades e estratégias de uma instituição financeira que, em tese, poderiam impossibilitar a fixação de regras claras e objetivas para implantação de um Programa de PLR e, por conseguinte, também foi ignorado o fato de que, a despeito de tamanha complexidade, as partes acordaram e foram capazes de estabelecer regras claras e objetivas para todas e quaisquer situações dos empregados;

Ademais disso, alega que as metas definidas pelo acordo em questão não são subjetivas, mas ainda que assim fossem, isto não invalidaria o acordo firmado segundo o entendimento veiculado em diversas decisões administrativas coligidas junto ao CARF, ao que aduz que, muito embora a Receita Federal se coloque como uma espécie de validador das condições pactuadas na PLR, os requisitos de clareza e objetividade estabelecidos na legislação, a seu ver, não se destinam ao Fisco Federal, que é parte totalmente estranha ao ajuste pactuado, mas, exclusivamente, para seus reais interessados que são a empresa e seus empregados;

Argumenta que, se empregador e empregado consideraram que as cláusulas dos Programas de PLR estão suficientemente claras e objetivas a ponto de permitir-lhes a celebração dos Programas, o Fisco não tem qualquer poder ou competência para intervir nessas relações, notadamente cinco, seis, ou até sete anos depois de entabuladas, para estabelecer, ele próprio, seus conceitos acerca do que seja essa clareza e objetividade e muito menos para descaracterizar a natureza que a lei lhes atribui sem a contrapartida de uma evidência cabal em qualquer dos autos de infração da existência de vícios que, na forma da lei, podem contaminar a validade daqueles atos jurídicos;

Aduz que, não obstante conste dos Programas sob apreço a clara previsão de metas relacionadas aos índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, como definido pela Lei nº 10.101, de 2000, o próprio diploma legal prevê que poderão ser definidos outros critérios e condições, na linha, também, do que já foi decidido pelo CARF, e destaca que, relativamente à avaliação dos empregados, a cláusula sexta de ambos os Programas de PLR estabelece que o programa conta com um contrato de metas, conforme modelo que representa o Anexo I deste documento, que deve ser estabelecido de comum acordo entre o empregado e sua respectiva chefia no início do período de apuração (que será semestral), além do que estabelece que este contrato de metas tem duas partes, sendo a primeira composta por metas quantitativas e a segunda por metas qualitativas;

Alega que, na prática, os pagamentos de PLR pautaram-se, efetivamente, na avaliação individual de cada empregado, para aferir se eles atingiram os critérios objetivos e subjetivos componentes de sua respectiva meta, e essa avaliação se converteu no montante pago a título de PLR, contrariamente ao que sustenta o Relatório Fiscal, além do que, em que pese tais fichas (de avaliação) não estarem assinadas pelos empregados, alega que inexistente na legislação vigente dispositivo que estabeleça a necessidade de assinatura nos documentos internos pertinentes ao atingimento de metas e avaliações dos empregados, sendo que, conforme se pode notar das telas extraídas do sistema interno da impugnante, as avaliações individuais encontram-se disponíveis a todos os empregados por meio eletrônico, evidenciando, assim, a razão de tais documentos não estarem individualmente assinados;

Ressalta, ainda, que, além do acesso às avaliações, por intermédio de seu sistema interno, a impugnante disponibiliza a seus empregados diversas informações, tais como os Contratos de Metas firmados, pelo que, diferentemente do que sustenta a fiscalização, não há que se falar em necessidade de assinatura individual em cada uma das fichas para validar tais documentos, uma vez que (i) inexistente previsão legal para tanto e (ii) tais documentos são disponibilizados eletronicamente a todos os empregados;

Reproduz exemplo de demonstrativo que alega espelhar as avaliações dos empregados no período e alega que a distribuição de PLR foi paga aos empregados de acordo com a proporção do atingimento de suas metas, sendo que não há qualquer vedação contida na Lei n.º 10.101, de 2000, ou qualquer outra que regule ou tenha regulado a matéria, que limite a distribuição dos lucros ou resultados, de modo que é irrelevante, portanto, o fato destacado pela fiscalização no sentido de que o valor distribuído a título de PLR foi, em determinados casos, maior do que a remuneração normalmente percebida pelo empregado;

Argumenta, ainda, que o fato de o montante pago a título de participação superar o valor pago a título de salário revela, na verdade, que tais Programas foram efetivamente praticados, sendo levado a efeito o seu principal objetivo, qual seja compartilhar com os seus empregados os resultados auferidos pela empresa, pois, consoante o espírito constitucional, o pagamento de participação nos resultados da empresa em valores elevados demonstra a efetiva distribuição de riquezas, melhorando a condição social dos indivíduos e estimulando o desenvolvimento econômico de toda a sociedade, pois, tais sujeitos passarão a consumir mais produtos aquecendo toda a cadeia produtiva;

Quanto à imputação de que, para efeito do cálculo da PLR de certos empregados, foram aplicadas alíquotas superiores às aquelas previstas nos Programas de PLR de 2008 e 2009, alega que as alíquotas mencionadas pela fiscalização constam da Coluna "Alíquota I" da Planilha contida às fls. 539 e 540 dos presentes autos, e em nada se relacionam com as descritas nos Programas;

Alega que as alíquotas a que se refere a autoridade autuante, na verdade, dizem respeito à porcentagem de distribuição de PLR de acordo com o resultado por área (de atividade) na impugnante, conforme disposto no parágrafo único da cláusula oitava do aludido Programa, segundo o qual o pagamento da PLR teria por base (i) o percentual de atingimento de metas por cada empregado, apurado do respectivo contrato de metas; (ii) o resultado financeiro do banco dentro do menor grau de quebra, quando possível até mesmo quebra individual, em outros casos de maneira coletiva, conforme especificado no Anexo II; e iii) uma alíquota de distribuição de resultado dividida entre os integrantes de cada uma das áreas discriminadas na cláusula quinta, observado o Anexo II e respeitando a estrutura hierárquica do banco a fim de cumprir com o disposto no artigo 2º, § 1º, incisos I e II, da Lei n.º 10.101, de 2000;

Neste quadro, alega que tal porcentagem refere-se à proporção de participação de cada empregado nesta distribuição por área, definida de acordo com o salário de cada empregado, pelo que a "alíquota" mencionada pela fiscalização, na verdade, corresponde à proporção de participação com base em seu salário em relação ao total a ser distribuído nesta forma de PLR e, para chegar a tal conclusão, bastaria à fiscalização ter analisado os valores alocados na Coluna "PLR - Programa Próprio" e verificado que o valor pago pela impugnante a estes empregados sobre tal rubrica não superou nem mesmo um salário-base, tornando impossível concluir que as alíquotas praticadas superaram o limite estabelecido no Programa, ao que

aduz que as alíquotas efetivamente praticadas, conforme indicado na mesma planilha não ultrapassaram 5%, ou seja, estão dentro do limite acordado entre a impugnante e seus empregados;

Reclama, ainda, que não há nos autos qualquer prova produzida pelo Fisco de que os pagamentos de PLR tivessem objetivo de substituir ou complementar a remuneração devida aos empregados da impugnante, ao que aduz que os empregados que receberam os maiores valores de PLR são aqueles que, em razão de seus esforços e de suas responsabilidades pessoais, mais contribuíram para a geração dos resultados almejados pela empresa e que em parte foram distribuídos;

Argumenta que, se essa distinção não fosse possível, contrariado estaria o objetivo do artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, na medida em que, se independentemente do esforço envidado, todos os empregados recebessem o mesmo montante, não haveria porque todos, individual e coletivamente, se aplicarem na consecução das metas fixadas, de forma a alcançar os maiores e melhores resultados possíveis e, dessa forma, o incentivo à produtividade, pretendido pela Lei nº 10.101, de 2000, não seria alcançado;

Reclama que as afirmações da autoridade autuante estão calcadas em mera presunção e que não existe causa legal capaz de justificar os argumentos adotados pela fiscalização para fundamentar as autuações, já que não há qualquer elemento de prova no sentido de que os valores pagos a título de PLR substituíram ou complementaram a remuneração dos empregados;

Em outro plano, ainda, alega ser descabida a cobrança da contribuição adicional de 2,5% sobre a base de cálculo da contribuição patronal ao argumento de que não existe um liame entre o empregador e o beneficiário direto da atividade estatal custeada, liame este que deveria existir por decorrência lógica do princípio da isonomia tributária;

Nesta linha, argumenta que o Estado deve prover a sociedade dos sistemas de previdência e assistência social e o custo dessa atividade se dilui entre todos, mas que há uma categoria especial de contribuintes que se beneficiará desse mesmo sistema de forma indireta e mediata, que são os contribuintes empregadores, na medida em que seus empregados irão sempre usufruir do sistema de seguridade que legitima a cobrança das contribuições sociais sobre o lucro, folha de salários e faturamento, sendo isto decorrente do princípio da

retributividade a que se submetem tais exações;

Reclama que não se justifica que apenas esta categoria de contribuintes, instituições financeiras e equiparadas, como é o caso da impugnante, esteja sujeita à incidência da contribuição previdenciária patronal acrescida da contribuição adicional à alíquota de 2,5%, enquanto usufrui da mesma parcela de atuação do Estado na manutenção da Seguridade Social, em razão de que entende que tais regras (artigo 3º, § 2º da Lei nº 7.787, de 1989 e artigo 22, § 1º da Lei nº 8.212, de 1991) encontram-se irremediavelmente maculadas pelo vício da inconstitucionalidade;

Neste mesmo rumo, alega que a Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que acrescentou a previsão segundo a qual as contribuições sociais em relevo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva da mão-de-obra, não tornou legítima a exigência da contribuição adicional atacada por ser vedado ao

poder constituinte derivado propor emenda constitucional tendente a abolir cláusulas pétreas, como são os direitos e garantias individuais e, entre eles, o princípio da isonomia previsto no art. 5º da Magna Carta;

Em outra vertente, alega ser também inconstitucional a exigência de contribuição destinada ao Incra, por malferir o disposto nos artigos 149, § 2º, III, “a” e “b”, 167, XI e 194, V, todos da Constituição Federal, além de, a seu ver, referida contribuição já ter sido revogada pela Lei n.º 8.212, de 1991;

Finalmente, em face do exposto, requer:

a) seja acolhida a preliminar suscitada na presente impugnação, extinguindo-se parcialmente o crédito tributário pelo pagamento, assim como pela sua patente decadência, nos termos do artigo 156, I e V do Código Tributário Nacional;

b) sejam julgados integralmente improcedentes os lançamentos fiscais, referentes aos pagamentos efetuados a título de PLR;

c) se assim não se entender, que se proceda à exclusão dos adicionais de 2,5% da alíquota para as instituições financeiras, e da contribuição ao INCRA.”

A Impugnação foi julgada procedente em parte, para manter em parte o crédito tributário, conforme assim ementado pela DRJ-Florianópolis:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.

O exame da legalidade e da constitucionalidade de normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional compete ao poder judiciário, restando inócua e incabível qualquer discussão, nesse sentido, na esfera administrativa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DIFERENÇAS DE RECOLHIMENTO. DECADÊNCIA.

Segundo parecer exarado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro da Fazenda, tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do §4º do art. 150 do CTN, para fins de cômputo do prazo de decadência.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. FIXAÇÃO PRÉVIA DAS METAS. AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO.

O comprometimento prévio com a produtividade antes de iniciado o período a que se refere a apuração do lucro ou do resultado é um imperativo lógico-

jurídico da moldura legal que, sob os auspícios da atual Carta Política, definiu a PLR como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho comprometido com a produtividade e, para tanto, exige que dos instrumentos decorrentes da negociação, além de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, também devem constar mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

ACORDO COM COMISSÃO DE EMPREGADOS. CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO. EFEITO RETROATIVO.

É inviável emprestar eficácia retroativa a norma coletiva para regular situação fática já consumada no tempo, pois as normas e condições de trabalho negociadas de comum acordo entre as partes convenientes criam direitos e obrigações entre elas somente a partir do momento em que foi firmado o instrumento coletivo na forma da lei.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

Cientificado da decisão de primeira instância em 22/07/2014 (fls. 1.640), que julgou procedente em parte a Impugnação apenas para reconhecer a decadência da exigência fiscal relativa ao período de janeiro de 2009, o Recorrente interpôs tempestivamente, em 06/08/2014, Recurso Voluntário (fls. 1.482/1.565), nos seguintes termos:

- i. As contribuições ao FAT, FNDE e INCRA incidentes sobre as remunerações dos diretores empregados deixaram de ser recolhidas por equívoco cometido no preenchimento da GFIP, pois foi declarado que as remunerações foram pagas a contribuintes individuais “diretores não-empregados”, enquanto deveria ter sido informado que foram pagas a “diretores-empregados”;
- ii. A partir equívoco cometido, o Recorrente diligenciou até a DEFIS (Delegacia Especial das Instituições Financeiras de São Paulo), obteve DARFs e recolheu as contribuições relativas ao período de fevereiro a dezembro de 2009, não atingidas pela decadência, seguindo as orientações obtidas;
- iii. Não obstante, foi surpreendido pelo r. despacho decisório de fls. 1.375, o qual informou que os pagamentos efetuados sob código 2158 (RAT) foram alocados para as devidas competências, mas que o código de recolhimento utilizado para as contribuições de terceiros, qual seja, o 2187, estava errado e que, por ter recolhido a contribuição ao FNDE (código 2164) e ao INCRA (código 2249) na mesma guia, seria impossível a sua retificação;
- iv. Apesar disso, mesmo assim o Recorrente informa que promoverá novamente o pagamento do crédito tributário relativo as contribuições acima mencionadas;
- v. Decadência: A DRJ incorreu em flagrante equívoco ao rejeitar a alegação de decadência quanto aos pagamentos efetuados a título de PLR em 25/02/2009, exclusivamente por fundar-se na ausência de comprovação de pagamento de PLR nesse período, pois foram juntados às fls. 554 a 574 dos autos documentos que comprovam o mencionado pagamento, como por exemplo, 1) o Relatório gerado em 19/02/2009 (fls. 1.020 a 1.032), no qual constam (i) os nomes dos empregados que receberam

- pagamentos a título de PLR em 25/02/2009; (ii) a conta bancária para crédito; (iii) o valor líquido de PLR a ser creditado; e, na última página do relatório, (iv) o valor líquido total de PLR pago naquele período, no montante de R\$ 9.920.399,91. Frisou que o aludido relatório possui o nome de "Líquido Salarial por Período", por mera limitação de sistema, tanto que serviu como base para o lançamento fiscal; 2) a ordem para pagamento de PLR no montante de R\$ 9.920.399,61, relativa ao período entre 20/02/2009 a 25/02/2009, autorizada em 20.02.2009 (fls. 1.033); 3) Autenticações bancárias (fls. 1.034 a 1.066), por meio das quais é possível verificar (i) o nome do empregado, (ii) o valor depositado e (iii) a data;
- vi. A DRJ constatou, por equívoco, que os valores constantes nos documentos apresentados não coincidiriam com os considerados na base de cálculo das contribuições exigidas relativamente à competência de 02/2009, por não se ter apercebido que nos documentos juntados constam os valores líquidos pagos, enquanto que a fiscalização, para lançar o crédito tributário, se utiliza dos valores brutos;
- vii. Com o intuito de melhor ilustrar o entendimento dos documentos apresentados, explicou passo-a-passo a correta interpretação dos fatos e informações nestes descritas, concluindo ter restado comprovado o pagamento de PLR em 25/02/2009 e, por isso, considerando que a intimação fiscal ocorreu no dia seguinte (26/02/2009), a exigência fiscal relativa às contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre os mencionados pagamentos está viciada pela decadência, operada anteriormente ao lançamento, com base no artigo 150, § 4º, do CTN e na Súmula 99 do CARF, pois os pagamentos antecipados que autorizam o início da contagem do prazo de decadência ocorreram, conforme comprovam os documentos juntados às fls. 1.067 a 1.075 e Item 4.2 do Relatório Fiscal;
- viii. **Juros sobre Multa de Ofício:** A fundamentação da autoridade julgadora acerca da impossibilidade da contestação da “exigência de juros de mora sobre multa de ofício” em sede de Impugnação viola os princípios da economia e celeridade processual, na medida em que só se poderia se questionar a sua exigência na via judicial, após o fim o processo administrativo, bem como o direito constitucional à ampla defesa administrativa, prevista no artigo 50, inciso LV da CF. Ao exigir juros sobre a multa de ofício, a autoridade fiscal violou o princípio da legalidade, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial administrativo transcritos. Assim, a DRJ não poderia ter se furtado a analisar os argumentos do Recorrente, sob pena de nulidade da decisão proferida;
- ix. **Análise de Todas as Matérias Impugnadas:** Transcreveu o artigo 31 do Decreto nº 70.235/72, bem como o artigo 59 da CF, para fundamentar sua alegação de que a decisão emanada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento deve abordar expressamente todas as razões de defesa suscitadas, sendo um requisito indispensável à garantia do devido processo e ao seu processamento e que, por não ter ocorrido isso no caso em tela, é nula a decisão recorrida, por cerceamento de defesa. Reforçou seu entendimento mediante transcrição de doutrina e julgados do E. CARF, requerendo o reconhecimento da nulidade da decisão de piso;
- x. **Desconsideração dos Pagamentos de PLR por Presunção do Agente Fiscal:** Com base em mera presunção deduzida pelo agente fiscal, este indevidamente desconsiderou os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados, o que jamais

poderá se admitir, pois a desconsideração de um negócio jurídico demanda a existência de provas contundentes de simulação ou dissimulação, conforme entendimento do E. CARF, o que não se verificou na presente demanda;

- xi. Quanto à alegação da impossibilidade de comprovação do conhecimento dos empregados quanto às metas traçadas no PLR pelos documentos apresentados, bem como se os valores pagos corresponderiam às metas ajustadas, bastaria que a autoridade fiscal diligenciasse até a sede do Recorrente e questionasse pessoalmente os empregados que participaram da comissão de negociação e aqueles que foram avaliados e receberam PLR, conforme expediente costumeiramente utilizado pela fiscalização da RFB, com base no princípio da verdade material, que não agiu dessa forma no presente caso pois, se assim o tivesse feito, teria conhecimento da verdade dos fatos;
- xii. Foi exigência dos próprios empregados a previsão de pagamento de um valor mínimo de PLR, desde que houvesse lucro a ser distribuído, sendo que o Recorrente não teve outra alternativa senão concordar com este pedido, para ver aprovado o programa para todos seus empregados;
- xiii. Não há que se falar em natureza salarial dos valores pagos a título de PLR por haver a previsão de um pagamento mínimo, que não poderia macular todo o Plano de PLR, de modo que as contribuições deveriam incidir apenas nos casos de pagamento mínimo. Ademais, em nenhuma passagem do relatório fiscal que fundamentou as autuações originárias do presente processo ficou caracterizado que a natureza salarial dos valores pagos a título de PLR se daria por conta da referida previsão. Portanto, resta evidente que o acórdão proferido pela DRJ inovou a fundamentação utilizada pela fiscalização para configurar a obrigação tributária, motivo pelo qual o acórdão recorrido deve ser declarado nulo, uma vez que preterido o direito à ampla defesa e praticada a inovação do lançamento tributário por autoridade incompetente, nos termos do inciso II, do artigo 59 c/c o artigo 61, ambos do Decreto-lei 70.235/1972;
- xiv. Defendeu que o valor de PLR não consiste em salário, sequer em remuneração habitual do empregado, proveniente do trabalho, mas sim decorre da condição de “trabalhador”/“empregado”, que para o seu recebimento deve ocorrer um concurso de fatores, como a existência de lucros, o envolvimento do trabalhador, sua integração com no desenvolvimento do empreendimento, e a forma de distribuição coletiva;
- xv. O Plano de PLR do Recorrente observou os requisitos legais disposto pela Lei nº 10.101/2000, pois foi viabilizado mediante a participação de comissão representativa dos seus empregados e, por isso, não tem natureza remuneratória como alega o agente fiscal, que não comprovou a existência de simulação ou abuso de forma, tendo sua conduta infringido os seguintes dispositivos legais: a) artigo 195, I, "a", da CF, na medida em que extrapola a hipótese de incidência prescrita, já que se trata de participação nos lucros e não de remuneração; b) artigo 70, XI, da CF, que ao assegurar como direito dos trabalhadores à participação nos lucros e resultados, dispõe expressamente que esta é desvinculada da remuneração, ou seja, não possui natureza remuneratória, afastando, portanto, a incidência de contribuições previdenciárias; c) artigos 22, I e 28, I e § 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91, que preveem como fato gerador da contribuição previdenciária, devida pela empresa e pelos empregados, o total das "remunerações" pagas/ recebidas "destinadas a retribuir o trabalho", excluindo expressamente da tributação os valores recebidos a título de "participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica"; d) artigo 116, parágrafo único, do CTN; e princípios da Estrita Legalidade e da Tipicidade Cerrada;

- xvi. **Periodicidade do Pagamento de PLR:** Não houve pagamento de PLR acima da periodicidade legal, pois os pagamentos a esse título ocorreram da seguinte forma:
1. fevereiro de 2009 — pagamentos a empregados ativos referente à 2ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2008;
 2. março de 2009 — pagamentos a empregados desligados referente à 2ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2008;
 3. agosto de 2009 — pagamentos a empregados ativos referente à 1ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2009;
 4. setembro de 2009 — pagamentos a empregados desligados referente à 1ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2009;
 5. outubro de 2009 — pagamento a empregados referente a PLR prevista em Convenção Coletiva de Trabalho firmada pelo Sindicato no período.
- i. Como se depreende do disposto acima, do programa celebrado em 2008 (fls. 745 a 757), a segunda parcela do PLR seria paga aos empregados apenas em fevereiro de 2009 (Item 1 acima). No caso de desligamento de empregado, este pagamento seria realizado em março de 2009 (item 2 acima);
 - ii. Da mesma forma, conforme disposto no Programa de PLR de 2009 (fls. 758 a 771), foi realizado o pagamento da primeira parcela em agosto de 2009 (item 3 acima), sendo que os empregados desligados receberam o valor a título de PLR em setembro de 2009 (item 4 acima);
 - iii. O pagamento do PLR aos empregados se deu conforme a previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre o Sindicato representativo do Recorrente e o Sindicato representativo dos seus empregos (fls. 772 a 777);
 - iv. Exceções à periodicidade acima apontada somente ocorram com os pagamentos realizados: (i) em Junho, a Jefferson Cesar de Oliveira; em (ii) Novembro, a Etvaldo Paraíso Aratijo; e em (iii) Dezembro, a Fabiano Augusto Ferreira Izidoro, Fabiano Barbosa da Silva, Gabriela Redona Chiste, Ingrid Romano Fernandes, Luciana Buarque dos Santos, Ricardo Aranda Palopoli, Ronaldo Adolpho Gudín, Sidnei Silva Borges e Simone Barbosa de Andrade, empregados desligados ao longo do ano-calendário de 2009, conforme planilha acostada às fls. 554 a 624;
 - v. Para comprovar que o PLR foi pago conforme a periodicidade determinada pela lei, basta confrontar os pagamentos realizados aos empregados desligados e aqueles que receberam na data prevista pelo acordo, se verificara que jamais coincidiria o empregado;
 - vi. **Pré-Viabilidade do Plano de PLR:** Não há qualquer irregularidade quanto aos pagamentos realizados pelo Recorrente a título de PLR nos exercícios de 2008 e 2009;
 - vii. Não é a data da assinatura do Programa de PLR que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes ou o conhecimento por parte dos empregados das metas a serem alcançadas; a assinatura das partes no documento, bem ao contrário,

evidencia apenas o acordo final a que chegaram depois de todo o trâmite previsto pela legislação a todo e qualquer acordo de participação nos lucros e resultados;

- viii. Antes mesmo da assinatura do Programa de PLR, o Recorrente já havia dado conhecimento aos seus empregados (internamente) de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR, não existindo, portanto, margem para a alegação de ausência de prévias negociações, sem o que a comissão de empregados não tem condições de aquilatar os benefícios e restrições carreados pelo programa que foram chamados a avaliar;
- ix. Para melhor elucidar tal situação, basta analisar as mensagens de divulgação interna para os empregados sobre o cumprimento das metas e início do período de avaliações relativas ao Programa de 2009 já juntada aos autos, bem como anexo e-mail de 20.02.2009, pelo qual os empregados foram lembrados que o prazo para contratação de metas se findaria em 27.02.2009;
- x. Durante todo o ano de 2009 os empregados tinham conhecimento e tomaram parte nas tratativas para a celebração do Programa de PLR, conforme declarações assinadas por eles próprios;
- xi. As características, os critérios e as condições do Programa de PLR são extremamente semelhantes (senão idênticos) aos Programas de PLR celebrados em anos anteriores, o que significa dizer que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos comumente utilizados na distribuição de PLR, de modo que antes mesmo da assinatura do programa próprio de 2009 já estavam comprometidos com as suas regras e apenas formalizaram este comprometimento no final do período;
- xii. O entendimento da agente fiscal, que reflete uma presunção pessoal, não pode prosperar, porque sobrepõe a presunção à verdade material de que já existia negociação e conhecimento prévios das regras do plano de PLR de 2009, o que é inadmissível;
- xiii. A Lei nº 10.101/2000 exige que a distribuição de PLR decorra de um procedimento de negociação, mas sem indicar quando esta negociação pode ou deve ocorrer, conforme entendimento do E. CARF;
- xiv. Havendo pleno conhecimento dos empregados quanto às metas claras e objetivamente estipuladas, bem como do sistema de avaliação adotado, ainda que assim não fosse, a data da assinatura do acordo jamais poderia ser considerada como descumprimento de requisito para a sua validade;
- xv. Em momento algum a agente fiscal questionou o fato da Convenção Coletiva de Trabalho de 2009 ter sido assinada no final do ano-calendário, de modo que não caberia à DRJ levantar esta suposta irregularidade, por estar inovando o lançamento;
- xvi. Foram estabelecidas claramente as metas a serem atingidas pelos empregados de acordo com sua função, de modo que todos tinham pleno e prévio conhecimento dos objetivos a serem alcançados para se auferir a participação no PLR;
- xvii. Nem a agente fiscal, tão pouco a DRJ, consideraram a real complexidade de observação e mensuração da multiplicidade de funções, áreas, capacidades e estratégias de uma instituição financeira que, em tese, poderiam impossibilitar a fixação de regras claras e objetivas para implantação de um Programa de PLR, conforme dispõe o artigo 20, § 10, da Lei nº 10.101/2000; por conseguinte, também se ignorou o fato de que, a despeito de

- tamanha complexidade, as partes acordaram e foram capazes de, juntas, estabelecerem regras claras e objetivas para todas e quaisquer situações dos empregados;
- xviii. A agente fiscal desconsiderou os contratos de metas firmados, que não foram assinados individualmente por cada empregado por inexistir obrigação legal para tanto, mas que foram disponibilizados a cada um;
- xix. Inexiste vedação legal limitadora do valor pago a título de PLR;
- xx. As alíquotas utilizadas pela agente fiscal para sustentar a autuação, em verdade, dizem respeito à porcentagem de distribuição de PLR de acordo com o resultado por área, definida de acordo com o salário de cada empregado, conforme disposto no parágrafo cinco da cláusula oitava do aludido Programa;
- xxi. Para chegar a tal conclusão, a fiscalização bastaria analisar os valores alocados na Coluna "PLR - Programa Próprio" e verificar que o valor pago pelo Recorrente a estes empregados sobre tal rubrica não superou nem mesmo um salário base, tornando impossível concluir que as alíquotas praticadas superaram o limite estabelecido no Programa. De fato, as alíquotas efetivamente praticadas, conforme indicado na mesma planilha não ultrapassaram 5%, ou seja, estando dentro do limite acordado entre o Recorrente e seus Empregados;
- xxii. **Ausência do Representante Sindical e a Falta de Arquivamento do Acordo de PLR na Sede do Sindicato:** A ausência do representante do Sindicato jamais poderia justificar a desqualificação dos Programas de PLR, porque, com relação ao plano próprio, o Recorrente, seguindo a dicção do artigo 2º, inciso I da Lei nº 10.101/2000, convocou o Sindicato para participar das negociações que culminaram com a assinatura dos Programas de PLR nos anos de 2008 e 2009. Todavia, apesar da convocação, o Sindicato recusou-se a participar das respectivas negociações;
- xxiii. Conforme comprovam os documentos que instruíram a Impugnação (fls. 802 a 823), cuja legitimidade foi questionada pela D. DRJ sem qualquer fundamento, o Recorrente, buscando a renovação de seu Programa de PLR celebrado em 2007, antes mesmo do início do ano de 2008, convocou o Sindicato para participar de Reunião de Negociação e aprovação do Programa de PLR, conforme carta datada de 09 de novembro de 2007), o qual, entretanto, não compareceu;
- xxiv. A fim de resguardar o direito de seus empregados, bem como em cumprimento do disposto na Lei 10.101/2000, enviou uma via do acordo de PLR celebrado em 27/11/2007 para arquivo na entidade sindical, o qual foi devidamente recepcionado, conforme Notificação Extrajudicial nº 003.340.819, conforme carta datada de 20/12/2007;
- xxv. Da mesma forma, diferentemente do que constatou a D. DRJ, com relação ao ano de 2009, o Recorrente contatou o Sindicato para discutir os termos do Programa de PLR a ser celebrado com seus empregados, conforme e-mail datado de 27/04/2009 (fls. 807), entretanto, sem obter qualquer retorno;
- xxvi. Dando continuidade à sua intenção de contar com a participação do Sindicato na comissão para celebração de seu Programa de PLR, o Recorrente encaminhou carta a

sede do Sindicato convocando este a enviar um representante para comparecer a reunião de negociação, o qual, entretanto, recusou a convocando feita;

- xxvii. Em contrapartida, apenas depois de duas tentativas sem sucesso de convocação do Sindicato, o Recorrente encaminhou a notificação extrajudicial nº 001.729.760, conforme carta datada de 29/12/2009, informando que havia procurado o Sindicato, porém, sem retorno e, a fim de resguardar o direito de seus empregados, prosseguiu com a discussão das metas e termos do Programa de PLR internamente com a Comissão de Empregados;
- xxviii. Como se pode verificar, apesar dos diversos contatos feitos pelo Recorrente, nenhum representante do Sindicato compareceu na negociação que culminou no acordo assinado em 21/12/2009;
- xxix. Em que pese a ausência do representante do Sindicato, o Recorrente, conhecedor da legislação de regência, enviou uma via do acordo de PLR celebrado em 21/12/2009, para arquivo da entidade sindical, o qual foi devidamente recebido, conforme Notificação Extrajudicial nº 001.729.761, na forma da carta datada de 23/12/2009, bem como adotou o mesmo procedimento em relação ao Ministério do Trabalho, apresentando cópia do Programa de PLR celebrado a Subdelegacia Regional do Trabalho em 15/03/2010, conforme carta datada de 10/03/2010;
- xxx. Assim agindo, o Recorrente obedeceu a disposição contida no artigo 20, inciso I da Lei nº 10.101/2000 e fez o que estava ao seu alcance para que houvesse a participação do representante do Sindicato dos Bancários e Financeiros nas negociações da PLR de 2008 e 2009;
- xxxi. Quanto à Convenção Coletiva de Trabalho, cujo cumprimento pelo Recorrente é obrigatório, é evidente que também houve recusa de participação do Sindicato, caso contrário, não haveria razão para a participação da Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul, quando todos os demais bancários foram representados por seus respectivos sindicatos;
- xxxii. Assim, ainda que exista previsão legal que determine a presença do Sindicato da respectiva categoria na comissão escolhida pelas partes envolvidas, é evidente que tal norma deve ser flexibilizada quando ocorre a recusa por parte do Sindicato, tal como ocorreu no caso vertente, sob pena de cerceamento do direito das partes de negociarem a PLR mediante a formação de comissão ou por meio da Federação, como autoriza a legislação de regência;
- xxxiii. Portanto, no que se refere aos aspectos relacionados a participação do Sindicato da categoria nas negociações e respectivo arquivamento dos acordos na entidade sindical, não há que se falar em desqualificação dos planos em análise por ofensa ao artigo 2º, inciso I da MP 1.698/98 e tampouco do artigo 2º, inciso I e § 2º da Lei nº 10.101/2000;
- xxxiv. Adicional de 2,5% de Contribuição Previdenciária Patronal às Instituições Financeiras: Resta ilegal e inconstitucional a legislação (Lei nº 8.212/91, Art. 22, §10; Lei nº 7.787/89, Art. 30, §20) que determina a exigência do adicional de 2,5% a título de Contribuição Previdenciária Patronal das Instituições Financeiras, incidente sobre a folha de salários ou os valores pagos aos contribuintes individuais, ante a discriminação tributária aleatória e arbitrária operada em prejuízo das instituições financeiras e equiparadas em razão da atividade que exercem e da lucratividade que obtém;

- xxxv. O julgamento desta questão deverá ser sobrestado, até ulterior decisão proferida pelo STF, nos termos do art. 62-A da Portaria MF no 256/2009;
- xxxvi. Inconstitucionalidade da Contribuição ao INCRA: O INCRA não atua nem prove qualquer benefício aos segurados empregados do Recorrente, posto que atua exclusivamente na execução da reforma agrária, objetivo totalmente diverso das finalidades perseguidas pelo Recorrente e pela Seguridade Social, razão pela qual, apoiada no princípio da referibilidade (CF, Art. 194, par. ún., V e Art. 195, § 5º), na afronta ao artigo 167, XI, da CF, e no artigo, 149, § 2º, da CF, não deve ser exigida do Recorrente, merecendo ser cancelada a exigência feita a esse título pelo lançamento combatido;
- xxxvii. Ao final, requereu provimento ao recurso para anulação da decisão de primeira instância e dos lançamentos, com extinção do crédito tributário e, complementarmente, o acolhimento da preliminar de decadência suscitada, bem como a baixa do processo para diligência com o fim de produção de provas quanto ao pagamento do PLR de fevereiro de 2009; além da exclusão da contribuição ao INCRA, da exigência dos juros de mora sobre multa de ofício e do adicional de 2,5% da Contribuição Previdenciária Patronal das Instituições Financeiras e, caso não se entenda por sua exclusão, que seja sobrestada a análise da sua constitucionalidade, nos termos do § 10, do artigo 62-A da Portaria MF nº 256/08.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

Preliminar de Decadência

Em suas razões recursais, alega o Recorrente que a DRJ incorreu em flagrante equívoco ao rejeitar a alegação de decadência quanto aos pagamentos efetuados a título de PLR em 25/02/2009, pois fundada na ausência de comprovação de pagamento de PLR nesse período. Afirmar que foram juntados às fls. 554 a 574 dos autos documentos que comprovam o mencionado pagamento, ocorrido em 25/02/2009 e, por isso, considerando que a intimação fiscal ocorreu no dia seguinte a este (26/02/2009), a exigência fiscal relativa às contribuições previdenciárias incidentes sobre os mencionados pagamentos foi atingida pela decadência, com base no artigo 150, § 4º, do CTN e na Súmula 99 do CARF.

Não assiste razão ao Recorrente, pois neste ponto, a decadência deve ser analisada a partir da data legal para “recolhimento” das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos efetuados em fevereiro de 2009, e não pela data do suposto pagamento da PLR, conforme preceitua a Súmula 99 do CARF, senão vejamos.

Conforme dispõe a Súmula CARF 99, para fins de aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, § 4º, do CTN (“antecipação de pagamento”), no caso das

contribuições previdenciárias, é considerado “pagamento antecipado” “o recolhimento”, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte, na forma abaixo:

“Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.”

No caso, à época dos pagamentos ora tratados, a data legal para o “recolhimento” das contribuições previdenciárias foi o dia 20 (vinte) do mês subsequente àqueles, conforme os artigos 6º e 11, I, ambos da Lei nº 11.933/09, conforma abaixo:

“Art. 6º Os arts. 25, 30 e 31 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, passam a vigorar com a seguinte redação:

(...)

“Art. 30.

I -

b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;

(...)

Art. 11. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos:

I - a partir de 1º de outubro de 2008, em relação aos arts. 1º a 7º, exceto a parte do art. 4º que dá nova redação à alínea a do inciso I do caput do art. 52 da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991;”

Portanto, a data legal do “recolhimento” das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos ocorridos no mês de fevereiro de 2009 foi o dia 20 de março de 2009, que se encontra abarcado pelo lapso retroativo de 5 (cinco) anos – *contados até a data da ciência do início da fiscalização: 26/02/2009* – para a constituição do crédito tributário, em consonância com o quanto disposto na Súmula CARF 99, acima citada.

No caso, o “recolhimento” da contribuição previdenciária se deu no mês seguinte ao pagamento da PLR, ou seja, em março de 2009, mês seguinte àquele da ciência do início da fiscalização pelo Recorrente e, sendo assim, não há que se falar em decadência.

Outrossim, tratando-se da comprovação do pagamento da PLR, pois mais que se quisesse valorar os documentos acostados às fls. 1.020/1066 e 1.109/1.170, elaborados pelo Recorrente, como identificadores da data de pagamentos de PLR ou verbas salariais, melhor razão não assistiria ao Recorrente, posto que estes informam códigos, nomes e rubricas, como por exemplo, “pgmto salários”, além de números que possivelmente registram operações ocorridas em 20 e 25/02/2009, mas insuficientes, pois obscuras, para comprovar, efetivamente, a ocorrência de pagamento de PLR ou de remuneração salarial. Assim, da forma como elaborados, e apresentados em separados a, por exemplo, extratos bancários que registrassem eventuais depósitos feitos nas contas-salários dos seus empregados, os documentos

mencionados, de igual forma, são insuficientes para comprovar o pagamento de PLR ou de remuneração salarial.

Ademais, estes documentos não possuem força ou valor probatórios para indicar efetivamente que o pagamento da contribuição previdenciária se deu na mesma data em que supostamente ocorreram os pagamentos de PLR e das remunerações aos seus empregados. Outrossim, foram apresentados de forma isolada, desacompanhados dos Comprovaantes de Arrecadação e dos DARFs competentes, por exemplo, ambos disponibilizados no *site* “e-CAC” da RFB, o que torna frágil o reconhecimento do pagamento da contribuição previdenciária apenas pela sua apresentação.

Tem-se, portanto, que ao contrário do quanto firmado pelo Recorrente, os mencionados documentos não comprovam o recolhimento de PLR ou de remuneração salarial, nem mesmo da contribuição previdenciária relativa aos pagamentos que supostamente informam, quiçá a data em que estes ocorreram, que são as informações fundamentadoras do julgamento deste item, o que denota a ineficácia destes como instrumentos probatórios do “recolhimento” da contribuição previdenciária em data anterior ao da ciência do início da fiscalização pelo Recorrente.

Alega o Recorrente, ademais, que a DRJ constatou, por equívoco, que os valores das verbas pagas aos empregados e constantes nos documentos apresentados não coincidiriam com aqueles considerados para a composição da base de cálculo das contribuições exigidas relativamente à competência de 02/2009, por não se ter percebido que, naqueles, constam os valores líquidos pagos, enquanto que a fiscalização, para lançar o crédito tributário, se utiliza dos valores brutos.

De igual forma, não merece prosperar a alegação do Recorrente, tendo em vista que os sistemas de registro de valores brutos, líquidos, retidos etc. do Recorrente deveriam identificar e segregar as importâncias relativas a cada rubrica, de forma que, em quaisquer relatórios dessa natureza, estes poderiam ser facilmente identificados, sem deixar dúvidas de interpretações a partir da sua leitura.

Sendo assim, por derradeiro, considerando que os documentos juntados aos autos são suficientes para a análise do caso e a tomada de decisão quanto ao tema ora recorrido, entendo desnecessária a conversão do processo em diligência.

Por tudo o que foi exposto, com base na legislação transcrita e nos fundamentos justificados, entendo que não se operou a decadência quanto à parcela do lançamento referente à competência de fevereiro de 2009 e, em razão disso, ratifico neste ponto a decisão recorrida, para manter o crédito tributário correspondente.

Rejeito, portanto, a preliminar de decadência.

Da nulidade da decisão da DRJ

Alega o contribuinte que a DRJ ceceou seu direito de defesa quanto à questão dos juros sobre a multa levantada no recurso e cuja decisão a DRJ entendeu que não caberia àquele órgão tratar desse tipo de matéria.

A meu ver não há qualquer nulidade na presente decisão, a DRJ emitiu juízo de valor fundamentando que não teria competência para julgamento dessa matéria de direito, portanto, não foi omissa a decisão mas analisou a questão e decidiu a respeito, não havendo qualquer cerceamento do direito de defesa, posto que a matéria está sendo rediscutida no presente recurso pelo contribuinte, não havendo que se falar em supressão de instâncias.

A teor do Novo CPC em seu artigo 1.013 §§1º a 3º que trata dos efeitos da apelação *verbis* aplicado de forma subsidiária no processo administrativo fiscal:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, ainda que a sentença não as tenha julgado por inteiro.

§ 2º Quando o pedido ou a defesa tiver mais de um fundamento e o juiz acolher apenas um deles, a apelação devolverá ao tribunal o conhecimento dos demais.

§ 3º Se o processo estiver em condições de imediato julgamento, o tribunal deve decidir desde logo o mérito quando:

– reformar sentença fundada no art. 485;

II – decretar a nulidade da sentença por não ser ela congruente com os limites do pedido ou da causa de pedir;

III – constatar a omissão no exame de um dos pedidos, hipótese em que poderá julgá-lo;

IV – decretar a nulidade de sentença por falta de fundamentação.

§ 4º Quando reformar sentença que reconheça a decadência ou a prescrição, o tribunal, se possível, julgará o mérito, examinando as demais questões, sem determinar o retorno do processo ao juízo de primeiro grau.

Portanto de acordo com art. 15 do Novo CPC os princípios recursais acima indicados são plenamente aplicáveis ao recurso voluntário, e portanto, toda a matéria discutida será devolvida ao tribunal *ad quem*.

Ao contrário do alegado pelo contribuinte entendo que o julgador administrativo não está obrigado a rebater todos os pontos suscitados pelo recorrente bastando apresentar fundamentação suficiente para o deslinde da causa, nem mesmo no Judiciário essa premissa é real, sendo que a Primeira Seção do STJ no EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585) assim decidiu aplicando o NCPC, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA ORIGINÁRIO. INDEFERIMENTO DA INICIAL. OMISSÃO, CONTRADIÇÃO, OBSCURIDADE, ERRO MATERIAL. AUSÊNCIA.

1. Os embargos de declaração, conforme dispõe o art. 1.022 do CPC, destinam-se a suprir omissão, afastar obscuridade, eliminar contradição ou corrigir erro material existente no julgado, o que não ocorre na hipótese em apreço.

2. O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. A prescrição trazida pelo art. 489 do CPC/2015 veio confirmar a jurisprudência já sedimentada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, sendo dever do julgador apenas enfrentar as questões capazes de infirmar a conclusão adotada na decisão recorrida.

3. No caso, entendeu-se pela ocorrência de litispendência entre o presente mandamus e a ação ordinária n. 0027812-80.2013.4.01.3400, com base em jurisprudência desta Corte Superior acerca da possibilidade de litispendência entre Mandado de Segurança e Ação Ordinária, na ocasião em que as ações intentadas objetivam, ao final, o mesmo resultado, ainda que o polo passivo seja constituído de pessoas distintas.

4. Percebe-se, pois, que o embargante maneja os presentes aclaratórios em virtude, tão somente, de seu inconformismo com a decisão ora atacada, não se divisando, na hipótese, quaisquer dos vícios previstos no art. 1.022 do Código de Processo Civil, a inquinar tal decisor.

5. Embargos de declaração rejeitados.

Portanto, a teor do artigo 29 do Decreto do PAF o julgador deve apreciar livremente as provas e os argumentos das partes e tem a livre convicção de julgar desde que de forma fundamentada.

Com isso entendo que não houve preterição do direito de defesa do recorrente pela DRJ sendo que passo a decidir a respeito dessa matéria de acordo como posta em discussão pelo recorrente.

Nas suas razões recursais, o Recorrente alega que, ao exigir juros sobre a multa de ofício, a autoridade fiscal violou o princípio da legalidade, conforme entendimento doutrinário e jurisprudencial administrativo que transcreveu. Ademais, firmou que a DRJ não poderia ter se furtado a analisar os argumentos do Recorrente quanto a este tema, sob pena de nulidade da decisão proferida por afronta ao direito constitucional à ampla defesa administrativa, previsto no artigo 50, inciso LV da CF, matéria já afastada conforme fundamentos anteriores.

Neste ponto, não assiste razão ao Recorrente, haja vista a Lei dispor que incide juros de mora sobre o crédito tributário, o qual também é composto pela multa de ofício, senão vejamos.

Ao tratar da incidência de juros sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, o Código Tributário Nacional preceitua o seguinte:

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

Assim, a alegação de que a exigência de juros sobre a multa de ofício lançada seria ilegal é totalmente improcedente, já que a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o dispositivo legal transcrito acima. Quer dizer, tanto a multa de ofício como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, inclusive no que tange a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Cabe observar, ainda, que tanto o artigo 43, como o artigo 61, ambos da Lei nº 9.430/96, trazem a previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, conforme demonstrado abaixo:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Como se vê, a incidência de juros sobre a multa de ofício está amparada pelo artigo 61 da Lei nº 9.430/96, já que a multa de ofício se enquadra dentro do conceito de “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.

Ademais, observa-se que a incidência de juros sobre a multa de ofício também está amparada pelo parágrafo único do artigo 43 da Lei nº 9.430/96, já que este estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário “correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente” incidem juros a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo.

Com efeito, em que pesem as alegações apresentadas pelo Recorrente, não há que se falar em nenhuma irregularidade no que tange a incidência de juros sobre a multa de ofício, visto que ela se encontra expressamente prevista em lei e que as autoridades administrativas estão plenamente vinculadas à legislação em vigor.

Nesse sentido, cabe citar o esclarecedor voto da ilustre conselheira Viviane Vidal Wagner, em seu voto vencedor na 1ª Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão 910-100.539, de 11 de março de 2010, a saber:

“ (...)

Com a devida vênia, ousou discordar do ilustre relator no tocante à questão da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De fato, como bem destacado pelo relator, o crédito tributário, nos termos do art. 139 do CTN, comporta tanto o tributo quanto a penalidade pecuniária.

Em razão dessa constatação, ao meu ver, outra deve ser a conclusão sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Uma interpretação literal e restritiva do caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96, que regula os acréscimos moratórios sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições, pode levar à equivocada conclusão de que estaria excluída desses débitos a multa de ofício.

Contudo, uma norma não deve ser interpretada isoladamente, especialmente dentro do sistema tributário nacional.

No dizer do jurista Juarez Freitas (2002, p.70), "interpretar uma norma é interpretar o sistema inteiro: qualquer exegese comete, direta ou obliquamente, uma aplicação da totalidade do direito."

Merece transcrição a continuidade do seu raciocínio:

"Não se deve considerar a interpretação sistemática como simples instrumento de interpretação jurídica. É a interpretação sistemática, quando entendida em profundidade, o processo hermenêutico por excelência, de tal maneira que ou se compreendem os enunciados prescritivos nos plexos dos demais enunciados ou não se alcançará compreendê-los sem perdas substanciais. Nesta medida, mister afirmar, com os devidos temperamentos, que a interpretação jurídica é sistemática ou não é interpretação." (A interpretação sistemática do direito, 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 74).

Daí, por certo, decorrerá uma conclusão lógica, já que interpretar sistematicamente implica excluir qualquer solução interpretativa que resulte logicamente contraditória com alguma norma do sistema.

O art. 161 do CTN não distingue a natureza do crédito tributário sobre o qual deve incidir os juros de mora, ao dispor que o crédito tributário não

pago integralmente no seu vencimento é acrescido de juros de mora, independentemente dos motivos do inadimplemento.

Nesse sentido, no sistema tributário nacional, a definição de crédito tributário há de ser uniforme.

De acordo com a definição de Hugo de Brito Machado (2009, p.172), o crédito tributário "é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)."

Converte-se em crédito tributário a obrigação principal referente à multa de ofício a partir do lançamento, consoante previsão do art. 113, §1o, do CTN:

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

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

A obrigação tributária principal surge, assim, com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, o que inclui a multa de ofício proporcional.

A multa de ofício é prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e é exigida "juntamente com o imposto, quando não houver sido anteriormente pago" (§10).

Assim, no momento do lançamento, ao tributo agrega-se a multa de ofício, tomando-se ambos obrigação de natureza pecuniária, ou seja, principal.

A penalidade pecuniária, representada no presente caso pela multa de ofício, tem natureza punitiva, incidindo sobre o montante não pago do tributo devido, constatado após ação fiscalizatória do Estado.

Os juros moratórios, por sua vez, não se tratam de penalidade e têm natureza indenizatória, ao compensarem o atraso na entrada dos recursos que seriam de direito da União.

A própria lei em comento traz expressa regra sobre a incidência de juros sobre a multa isolada.

Eventual alegação de incompatibilidade entre os institutos é de ser afastada pela previsão contida na própria Lei nº 9.430/96 quanto à incidência de juros de mora sobre a multa exigida isoladamente. O parágrafo único do art. 43 da Lei nº 9.430/96 estabeleceu expressamente que sobre o crédito tributário constituído na forma do caput incidem juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, ao se referir a débitos decorrentes de tributos e contribuições, alcança os débitos em geral relacionados com esses tributos e contribuições e não apenas os relativos ao principal, entendimento, dizia então, reforçado pelo fato de o art. 43 da mesma lei prescrever expressamente a incidência de juros sobre a multa exigida isoladamente.

Nesse sentido, o disposto no §3º do art. 950 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99)

exclui a equivocada interpretação de que a multa de mora prevista no caput do art. 61 da Lei nº 9.430/96 poderia ser aplicada concomitantemente com a multa de ofício:

Art. 950. Os débitos não pagos nos prazos previstos na legislação específica serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento por dia de atraso (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61).

§1º. A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do imposto até o dia em que ocorrer o seu pagamento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 1º).

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 61, § 2º).

§ 3º A multa de mora prevista neste artigo não será aplicada quando o valor do imposto já tenha servido de base para a aplicação da multa decorrente de lançamento de ofício.

A partir do trigésimo primeiro dia do lançamento, caso não pago, o montante do crédito tributário constituído pelo tributo mais a multa de ofício passa a ser acrescido dos juros de mora devidos em razão do atraso da entrada dos recursos nos cofres da União.

No mesmo sentido já se manifestou este E. colegiado quando do julgamento do Acórdão nº CSRF/0400.651, julgado em 18/09/2007, com a seguinte ementa:

"JUROS DE MORA — MULTA DE OFÍCIO — OBRIGAÇÃO PRINCIPAL — A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic. (g.n.) Nesse sentido, ainda, a Súmula Carf nº 5: "São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral."

Diante da previsão contida no parágrafo único do art. 161 do CTN, busca-se na legislação ordinária a norma complementar que preveja a correção dos débitos para com a União.

Para esse fim, a partir de abril de 1995, tem-se a taxa Selic, instituída pela Lei nº 9.065, de 1995.

A jurisprudência é forte no sentido da aplicação da taxa de juros Selic na cobrança do crédito tributário, como se vê no exemplo abaixo:

"REsp 1098052 / SP RECURSO ESPECIAL 2008/02395728 Relator(a) Ministro CASTRO MEIRA (1125) Órgão Julgador T2 SEGUNDA TURMA Data do Julgamento 04/12/2008 Data da Publicação/Fonte DJe 19/12/2008 Ementa PROCESSUAL CIVIL. OMISSÃO. NÃO OCORRÊNCIA. LANÇAMENTO. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. TAXA SELIC. LEGALIDADE.

1. *É infundada a alegação de nulidade por maltrato ao art. 535 do Código de Processo Civil, quanto o recorrente busca tão somente rediscutir as razões do julgado.*

2. *Em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, a inscrição em dívida ativa independe de procedimento administrativo.*

3. *É legítima a utilização da taxa SELIC como índice de correção monetária e de juros de mora, na atualização dos créditos tributários (Precedentes: AgRg nos EREsp 579.565/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 11.09.06 e AgRg nos EREsp 831.564/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 12.02.07)."* (grifos nossos)

Em consonância com o esclarecedor voto supra, cabe transcrever a seguir os seguintes precedentes judiciais e administrativos:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.”

(STJ, AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688 - PR (2012/0153773-0). Relator Ministro Benedito Gonçalves. Decisão: 04/12/2012. Dje de 10/12/2012).

“JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional.

O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.”

(...)

(CARF, Acórdão nº 1301-00.810, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, Conselheiro designado para o voto vencedor Waldir Veiga Rocha, Sessão de 01/02/2012)

“JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE.

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado. É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros

devem ser calculados pela variação da SELIC. Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.”

(CARF, Acórdão nº 9202-001.806, 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Conselheiro designado para o voto vencedor Elias Sampaio Freire, Sessão de 29/11/2011)

Neste ponto, com fundamento na legislação competente e pelos fundamentos acima expostos, entendo pela legalidade da incidência de juros de mora sobre multa de ofício, negando provimento ao recurso.

Mérito

Isenção Tributária Previdenciária sobre os Pagamentos a Título de PLR – Requisitos Legais

A matéria em discussão nesse processo consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, e, conseqüentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

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

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

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

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

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde ‘in’ HARET, Florence; MENDES,

Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.”

(grifamos)

*Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “**não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista**, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.*

*Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas têm nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros, isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

*Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico** – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – **deve ser totalmente cumprida.***

*Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o **Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção**, como no caso em comento.*

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

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

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

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

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

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

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

Estabelecidas essas premissas, controverte-se nesse processo se a empresa teria atendido aos itens: i) existência de negociação prévia sobre a participação; ii) participação de representante do sindicato e do sindicato e arquivamento do acordo na sede do sindicato; e iii) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores.

Passemos à sua análise individualizada.

Pré-Viabilidade do Plano de PLR

Indigna-se o Recorrente, neste ponto, alegando, em síntese, que:

-
- a. Não é a data da assinatura do Programa de PLR que denota ou comprova quando iniciaram as negociações entre as partes ou o conhecimento por parte dos empregados das metas a serem alcançadas; a assinatura das partes no documento, bem ao contrário, evidencia apenas o acordo final a que chegaram depois de todo o trâmite previsto pela legislação a todo e qualquer acordo de participação nos lucros e resultados;
 - b. Antes mesmo da assinatura do Programa de PLR, o Recorrente já havia dado conhecimento aos seus empregados, via email, de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR, não existindo, portanto, margem para a alegação de ausência de prévias negociações, sem o que a comissão de empregados não teria condições de aquilatar os benefícios e restrições carreados pelo programa que foram chamados a avaliar;
 - c. A partir disso, e durante todo o ano de 2009, os empregados tinham conhecimento e tomaram parte nas tratativas para a celebração do Programa de PLR, conforme declarações assinadas por eles próprios;
 - d. As características, os critérios e as condições do Programa de PLR são extremamente semelhantes (senão idênticos) aos Programas de PLR celebrados em anos anteriores, o que significa dizer que os empregados já tinham conhecimento dos critérios, metas e métodos comumente utilizados na distribuição de PLR, de modo que antes mesmo da assinatura do programa próprio de 2009, já estavam comprometidos com as suas regras e apenas formalizaram este comprometimento no final do período;
 - e. O entendimento da agente fiscal, que reflete uma presunção pessoal, não pode prosperar, porque sobrepõe a presunção à verdade material de que já existia negociação e conhecimento prévios das regras do plano de PLR de 2009;
 - f. A Lei nº 10.101/2000 exige que a distribuição de PLR decorra de um procedimento de negociação, mas sem indicar quando esta negociação pode ou deve ocorrer;
 - g. Havendo pleno conhecimento dos empregados quanto às metas claras e objetivamente estipuladas, bem como do sistema de avaliação adotado, ainda que assim não fosse, a data da assinatura do acordo jamais poderia ser considerada como descumprimento de requisito para a sua validade;
 - h. Em momento algum a agente fiscal questionou o fato da Convenção Coletiva de Trabalho de 2009 ter sido assinada no final do ano-calendário, de modo que não caberia à DRJ levantar esta suposta irregularidade, por estar inovando o lançamento;
 - i. Inexiste vedação legal limitadora do valor pago a título de PLR;
 - j. O valor pago aos empregados sobre tal rubrica não superou nem mesmo um salário base, tornando impossível concluir que as alíquotas praticadas superaram o limite estabelecido no Programa. De fato, as alíquotas efetivamente praticadas, conforme indicado na mesma planilha não ultrapassaram 5%, ou seja, estando dentro do limite acordado entre o Recorrente e seus Empregados.

Ab initio, cumpre transcrever o disposto na legislação, à época, que norteia esta matéria:

“Lei nº 10.101/00

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

A respeito também do assunto parte do voto dessa Turma no AC. 2201-003.551 da lavra da I. Conselheira Dione Jesabel Wasilewski na sessão de 04 de Abril de 2017:

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

Nesse aspecto, não me sensibilizam os mais variados argumentos relacionados à inexistência de expressa previsão legal estabelecendo prazo para que o acordo seja firmado, pois as leis contêm certa racionalidade em sua elaboração e exigem a mesma racionalidade em sua interpretação e aplicação. Ou seja, é desnecessário, e até mesmo indesejável, que o texto legal contenha aquilo que decorre naturalmente do bom senso e da função social dos institutos regulados. Nesse diapasão, o estabelecimento de metas e critérios claros para a obtenção e aferição do direito só fazem sentido se estabelecidos previamente. E isso é também uma garantia para o trabalhador.”

Na mesma esteira de entendimento, servindo como exemplo a seguinte manifestação da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no voto condutor do Acórdão nº 2401-003.492 da 4ª Câmara/1ª TO, sessão de 15 de abril de 2014:

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

Assim, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas, razão pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos, o que não venho a concordar. Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua. Outro ponto que merece destaque é o fato que um dos requisitos a serem apurados diz respeito a absenteísmo. Ora, em julho, ago, set ou mesmo dezembro é que o empregado saberá o quanto suas faltas irão influenciar no PLR que já está em curso???” (grifos nossos)

No mesmo sentido, do Acórdão nº 9202-004.347 - 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão de 24 de agosto de 2016, extrai-se do voto do relator, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos:

“Com relação à data de assinatura do PLR, acompanho o entendimento do voto do relator da decisão recorrida. Com efeito, entendo que a assinatura do acordo em data posterior à do período de apuração dos lucros ou resultados a serem distribuídos, retira da verba paga uma de suas características essenciais, a recompensa pelo esforço conjunto entre o capital e o trabalho, para alcance de metas, o que traria competitividade à empresa e, em última análise ao país.

No caso dos autos, conforme esclarecido na decisão ora recorrida, todos os acordos para os anos de 2006, 2007 e 2008, foram pactuados no fim do

exercício a que se referem, ou seja, o cumprimento ou não das metas já eram praticamente fatos pretéritos.

Acompanho o entendimento do acórdão recorrido e, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido o entendimento do conselheiro relator do voto condutor do acórdão recorrido, nesse ponto:

Não procede, portanto, a alegação de que quando a Lei nº 10.101/2000 fala de pactuação prévia, ela o faz no sentido de que o acordo deve ser negociado e celebrado previamente ao pagamento de qualquer valor, o que não implica a impossibilidade de se assinar o instrumento no início do período de apuração; Tendo a PLR a finalidade de incentivar o trabalhador a realizar e oferecer à empresa um **plus** de produtividade que exceda ao resultado rotineiro e ordinário decorrente do contrato de trabalho, avulta que acordo tem que ser assinado antes do início do período de apuração, para que os trabalhadores saibam, com precisão, o quê, como, quando, quanto precisam fazer, para auferir o ganho patrimonial que lhes é prometido por intermédio do plano ajustado. Antes do início do período de apuração necessitam ter o claro e preciso conhecimento de quanto e quando irão ganhar, sob que forma, e como serão avaliados, para poderem decidir se vale ou não a pena se empenhar de maneira excessiva à ordinária e comum. São as tais das REGRAS CLARAS E OBJETIVAS quanto aos direitos substantivos dos trabalhadores.

Portanto, é de se negar provimento do Recurso Especial do Sujeito passivo também quanto a esta matéria.”

Este entendimento também é pacífico no Tribunal Superior do Trabalho, para quem não é possível emprestar eficácia retroativa aos Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho, a exemplo das decisões prolatadas em sede dos Recursos de Revista n.ºs 1772-20.2010.5.18.0002 e 777717/2001.4, cujas sínteses encontram-se, respectivamente, veiculadas por meio das seguintes ementas:

“RECURSO DE REVISTA. RITO SUMARÍSSIMO. NORMA COLETIVA. RETROATIVIDADE. INVALIDADE.

Dispõe o artigo 614, § 1º, da CLT que as - Convenções e os Acordos entrarão em vigor 3 (três) dias após a data da entrega dos mesmos no órgão referido neste artigo -. Da exegese desse dispositivo, verifica-se que as estipulações somente valem para o futuro, porquanto se a Lei condiciona a vigência dos ajustes coletivos a aspectos formais, seria incoerente pensar que condições de trabalho relativas a situações fáticas já consumadas pudessem ser estipuladas posteriormente, principalmente para retirar direitos dos trabalhadores. Ademais, a questão da teoria da ultratividade, antes controversa, encontra-se superada nesta Corte Superior pela Súmula 277, que dispõe: - As condições de trabalho alcançadas por força de sentença normativa vigoram no prazo assinado, não integrando, de forma definitiva, os contratos -, Diretriz igualmente aplicável aos acordos e convenções coletivas. E mais, a jurisprudência do c. TST vem se posicionando no sentido de que cláusula convencional dispendo sobre situação já consumada anteriormente à sua vigência ofende o princípio constitucional do direito adquirido. Nessa linha de raciocínio, decerto que é inviável emprestar eficácia retroativa a norma coletiva. Precedentes. Recurso conhecido e provido.”

“RECURSO DE REVISTA INTERPOSTO PELA RECLAMADA – TURNO ININTERRUPTO DE REVEZAMENTO ACORDO COLETIVO – CLÁUSULA QUE DISPÕE SOBRE SITUAÇÃO PRETÉRITA JÁ CONSUMADA NO TEMPO INEFICÁCIA.

As convenções e acordos coletivos são instrumentos normativos autônomos, resultantes de negociação coletiva, por meio da qual se celebra um pacto de vontade com vigência limitada no tempo, cujas cláusulas vigoram pelo período respectivo, de modo que, apenas no período de vigência do acordo coletivo, prevalece a jornada de trabalho em regime de turnos ininterruptos de revezamento superior àquela estabelecida no art. 7º, XIV, da Constituição Federal. No mesmo diapasão, cláusula dispondo sobre situação já consumada no tempo, visando emprestar validade formal ao regime de turnos ininterruptos com efeitos pretéritos, esbarra, quanto à eficácia, no contido nos arts. 614, § 3º, da CLT e 6º da LICC e 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988.

Recurso de revista não conhecido.”

No caso em questão, seguindo o que afirmou o Recorrente, os pagamentos realizados a título de PLR teriam por suporte os seguintes instrumentos:

Acordo Coletivo de PLR assinado em 21/12/2009, com vigência de 01/01/2009 a 31/12/2009, que teria justificado o pagamento de PLR ao longo de 2009;

Convenção Coletiva de Trabalho sobre PLR assinada em 19/10/2009, com vigência de 01/09/2009 a 31/08/2010, que segundo o Recorrente, teria justificado as antecipações pagas em 10/2009.

Como se pode observar, os instrumentos firmados em 2009 não serviram para estabelecer previamente as metas a serem alcançadas, mas apenas para homologar a pretensão de distribuição de valores em cima de resultados já sabidos, o que contraria a finalidade do instituto.

Cabe frisar, neste ponto, que o ônus de comprovar o atendimento de condições legais para a fruição de benefícios fiscais é de quem pretende se valer deles. Nesse caso, cabia ao Recorrente fazer prova de seu direito, o que vislumbro não ter logrado êxito.

O ônus da fiscalização consistia em comprovar a natureza jurídica da relação e a existência de pagamentos, o que foi suficientemente realizado.

Portanto, quanto a esse tópico, entendo que não assiste razão ao Recorrente, de forma que o instrumento formalizado apenas nos últimos dias no ano de referência não atende às exigências da Lei nº 10.101/00, para que os pagamentos realizados possam ser considerados como Participação nos Lucros e Resultados.

Assim, por descumprimento ao preceito legal disposto no inciso II do parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, nego provimento ao recurso neste ponto.

Participação do Representante do Sindicato na Elaboração do Programa Próprio de PLR - Participação do Sindicato na Convenção Coletiva de Trabalho - Arquivamento do Acordo de PLR na Sede do Sindicato

Neste tópico, o Recorrente alega como razão de sua indignação, os seguintes argumentos:

A ausência do representante do Sindicato jamais poderia justificar a desqualificação dos Programas de PLR, porque, com relação ao plano próprio, o Recorrente, seguindo a dicção do artigo 2º, inciso I da Lei nº 10.101/2000, convocou o Sindicato para participar das negociações que culminaram com a assinatura dos Programas de PLR nos anos de 2008 e 2009. Todavia, apesar da convocação, o Sindicato recusou-se a participar das respectivas negociações;

Em razão disso, o Recorrente adotou o mesmo procedimento em relação ao Ministério do Trabalho, mediante apresentação de cópia do Programa de PLR celebrado para a Subdelegacia Regional do Trabalho em 15/03/2010, conforme carta datada de 10/03/2010;

Quanto à Convenção Coletiva de Trabalho, cujo cumprimento pelo Recorrente é obrigatório, é evidente que também houve recusa de participação do Sindicato, caso contrário, não haveria razão para a participação da Federação dos Empregados em Estabelecimentos Bancários dos Estados de São Paulo e Mato Grosso do Sul;

Ainda que exista previsão legal que determine a presença do Sindicato da respectiva categoria na comissão escolhida pelas partes envolvidas, é evidente que tal norma deve ser flexibilizada quando ocorre a recusa por parte do Sindicato, tal como ocorreu no caso vertente, sob pena de cerceamento do direito das partes de negociarem a PLR mediante a formação de comissão ou por meio da Federação, como autoriza a legislação de regência.

A despeito das alegações do Recorrente, sua irresignação não merece prosperar, pois descumpriu o preceito legal disposto no inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, senão vejamos.

Segundo o dispositivo normativo acima citado, “A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo: I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;”.

Quanto à necessidade de participação do sindicato, penso ser uma imposição da lei, como norma protetiva do trabalhador, para garantir a fixação de critérios justos e impessoais, e que assim, não pode ser flexibilizada.

A Lei nº 10.101/2000 não se satisfaz como mero convite ou carta de convocação aos sindicatos. Ela exige a participação efetiva dos sindicatos na mesa de negociações.

A eventual escusa dos sindicatos de participar da celebração do plano de PLR não é excludente da exigência estatuída no Diploma Legal ora em foco, uma vez que o Ordenamento Jurídico prevê caminhos alternativos de sanatória de tal ausência, fixados no artigo 616 da Consolidação das Leis do Trabalho, abaixo transcrito:

“Art. 616 - Os Sindicatos representativos de categorias econômicas ou profissionais e as empresas, inclusive as que não tenham representação sindical, quando provocados, não podem recusar-se à negociação coletiva. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 1º Verificando-se recusa à negociação coletiva, cabe aos Sindicatos ou empresas interessadas dar ciência do fato, conforme o caso, ao Departamento Nacional do Trabalho ou aos órgãos regionais do Ministério do Trabalho e Previdência Social, para convocação compulsória dos Sindicatos ou empresas recalcitrantes. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)

§ 2º No caso de persistir a recusa à negociação coletiva, pelo desatendimento às convocações feitas pelo Departamento Nacional do Trabalho ou órgãos regionais do Ministério de Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos Sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo. (Incluído pelo Decreto-lei nº 229, de 28.2.1967)”

Cabe frisar, neste ponto, que o interesse em celebrar o programa próprio de PLR incumbia, também, ao Recorrente, a quem é imposto o ônus de comprovar o atendimento das condições legais para a fruição de benefícios fiscais dos quais pretende se valer. Nesse caso, cabia ao Recorrente fazer prova de seu direito, o que vislumbro não ter logrado êxito.

No caso, o pagamento de PLR foi estabelecido por Acordo Coletivo de PLR assinado em 21/12/2009, sem a participação do Sindicato dos Bancários e Financeiros de São Paulo (sindicato competente), que teria justificado o pagamento de PLR ao longo de 2009; e pela Convenção Coletiva de Trabalho sobre PLR assinada em 19/10/2009, que segundo o Recorrente, teria justificado as antecipações pagas em 10/2009, mas que foi conduzido por sindicato incompetente para tratar da negociação e da defesa dos direitos dos empregados do Recorrente, qual seja o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários no Estado de São Paulo e Mato Grosso do Sul, conforme se denota da análise da CCT acostada às fls. 722, a qual, por sua vez, não está assinada.

Quanto ao programa próprio, diante da inércia do sindicato competente ante o convite para participar da reunião que o definiria, ao contrário do quanto alegado pelo Recorrente, não se logrou comprovar nos autos a comunicação à entidade competente hierarquicamente superior, nos termos do quanto determina o artigo 616 da CLT, quanto menos sua resposta.

Outrossim, essa comunicação sequer foi feita, na oportunidade da recusa do dos Bancários e Financeiros de São Paulo, ao Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários no Estado de São Paulo e Mato Grosso do Sul, que conduziu a CCT.

Destarte, sem a presença de um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, e enquanto não se promover o efetivo arquivamento do instrumento de acordo celebrado na entidade sindical dos trabalhadores, conforme determina o parágrafo 2º do

artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, a negociação entre patrões e empregados será considerada irregular, incompleta e ilegal, circunstância que exclui toda e qualquer verba paga a título de PLR do campo de não incidência tributária delimitado na alínea 'j' do § 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Isto posto, com base na legislação transcrita e nos fundamentos expostos, entendo que os pagamentos efetuados a título de PLR foram desnaturados por descumprimento do quanto disposto no artigo 2º caput e § 2º, da Lei nº 10.101/2000 e, por essa razão, são considerados como rendimentos, sobre os quais incidem as contribuições previdenciárias.

Dessa forma, neste tópico, nego provimento ao recurso.

Determinação de Regras Claras e Objetivas sobre os Resultados a serem alcançados

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

No caso dos autos, as regras de fixação dos direitos dos empregados que figuram nos Acordos de Programas Próprios, e que fundamentaram os pagamentos feitos pela impugnante a título de PLR no ano de 2009 (fls. 462 a 485), encontram-se estipuladas com o seguinte teor:

“CLÁUSULA QUINTA – A PLR (Participação nos Lucros ou Resultados) será apurada levando-se em consideração as atividades desenvolvidas por cada uma das áreas em função do grau de responsabilidade e influência que cada uma tem sobre os resultados do BANCO, podendo variar, conseqüentemente, o reconhecimento a título de participação. Para fins de PLR, as áreas estão assim divididas:

Comercial Corporate

Comercial Middle

Comercial Consignado

Mesa Cliente

(...)

CLÁUSULA SEXTA - O PROGRAMA conta com um CONTRATO DE METAS, conforme modelo que representa o ANEXO I deste documento, que deve ser estabelecido de comum acordo entre o EMPREGADO e sua respectiva chefia no início do período de apuração (que será semestral). Este CONTRATO DE METAS tem duas partes, sendo a primeira composta por metas quantitativas e a segunda por metas qualitativas.”

Pela análise da Cláusula Sexta do acordo, percebe-se que este contou com um Contrato de Metas disposto no seu Anexo I, o qual não continha as metas definidas a serem

alcançadas pelos empregados do Recorrente, que seriam fixadas somente posteriormente e por critérios subjetivos definidos pela chefia e o empregado, o que denota a fragilidade da determinação das metas e seu desconhecimento pelos empregados no momento da assinatura do acordo.

Tal procedimento indubitavelmente afronta as disposições contidas no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/00, que determinam expressamente as regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, as regras adjetivas e, bem assim, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, que já devem constar do próprio instrumento de negociação.

Outrossim, apesar dos documentos acostados às fls. 512/540 conseguirem denotar relação entre o percentual de atingimento de metas do empregado com a apuração do seu valor correspondente de PLR, demonstrado pelo método apostado às fls. 540, este próprio método de apuração não foi descrito no acordo de PLR, fator que privou os empregados do conhecimento prévio da forma como seriam recompensados futuramente.

Quanto à CCT/2009, verifica-se que essa não firmou qualquer compromisso com o alcance de metas de produtividade, eis que somente estabeleceu regras para o pagamento de valores fixos de gratificação aos empregados, limitadas ao total de até 15% do lucro líquido do exercício, a teor do que estipulam as cláusulas primeira, segunda, terceira e quarta do mencionado instrumento de negociação, abaixo reproduzidas:

CLÁUSULA PRIMEIRA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (P.L.R) Ao empregado admitido até 31.12.2008, em efetivo exercício em 31.12.2009, convencionou-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2010, a título de "PLR", até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2009, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I - REGRA BÁSICA

Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2009, mais o valor fixo de R\$ 1.024,00 (um mil e vinte e quatro reais), limitada ao valor individual de R\$ 6.680,00 (seis mil, seiscentos e oitenta reais). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na "REGRA BÁSICA" observarão, em face do exercício de 2009, como teto, o percentual de 13% (treze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco.

Se o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2009, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 {dois inteiros e dois décimos} salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 14.696,00 (quatorze mil, seiscentas e noventa e seis reais), ou até que o valor total da "REGRA BÁSICA" da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da "REGRA BÁSICA" da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2009, em razão de planos próprios.

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido do exercício de 2009, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 2.100,00 (dois mil e cem reais).

II.a) A parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios.

Parágrafo Primeiro

O empregado admitido até 31.12.2008 e que se afastou a partir de 01.01.2009, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.

Parágrafo Segundo

Ao empregado admitido a partir de 01.01.2009, em efetivo exercício em 31.12.2009, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

Parágrafo Terceiro

Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre 02.08.2009 e 31.12.2009, será devido o pagamento, até 01.03.2010, de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no "caput", por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

Parágrafo Quarto

O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2009 (balanço de 31.12.2009} estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.

CLÁUSULA SEGUNDA ANTECIPAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - P.L.R.

Excepcionalmente, e respeitados os termos do "caput" e dos parágrafos da Cláusula Primeira, o banco efetuará, até 10 (dez) dias após a assinatura da presente Convenção, o pagamento de antecipação da Participação nos Lucros ou Resultados, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:

I - REGRA BÁSICA

54% (cinquenta e quatro por cento) sobre o salário-base mais verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2009, acrescido do valor fixo de R\$ 614,00 (seiscentos e quatorze reais), limitada ao valor individual de R\$ 4.008,00 (quatro mil e oito reais) e também ao teto de 13% (treze por cento) do lucro líquido do banco apurado no 1º semestre de 2009, o que ocorrer primeiro.

I.a) No pagamento da antecipação da "REGRA BÁSICA" da Participação nos Lucros ou Resultados o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2009, em razão de planos próprios.

II - PARCELA ADICIONAL

O valor desta parcela da antecipação será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido apurado no 1º semestre de 2009, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R\$ 1.050,00 (um mil e cinquenta reais).

II.a) A antecipação da parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios.

Parágrafo Primeiro

O empregado admitido até 31.12.2008 e que se afastou a partir de 01.01.2009, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, fará jus ao pagamento integral da antecipação de que trata a presente cláusula, se pertencente ao quadro funcional na data da assinatura desta Convenção.

Parágrafo Segundo

Ao empregado admitido a partir de 01.01.2009, em efetivo exercício na data da assinatura da Convenção Coletiva de Trabalho, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no "caput" desta cláusula, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Para efeito de cálculo da proporcionalidade deve ser considerado como trabalhado o período até 31.1.2009. Aos afastados por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.

Parágrafo Terceiro

Ao empregado que tenha sido dispensado sem justa causa, entre 02.08.2009 e a data da assinatura desta Convenção Coletiva de Trabalho, será efetuado o pagamento da antecipação prevista nesta cláusula na proporção de 1/12 (um doze avos) do valor estabelecido no "caput", por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias, no prazo de 10 (dez) dias úteis da data de recebimento, pelo banco, de sua solicitação, por escrito.

Parágrafo Quarto

O banco que apresentou prejuízo no 1º semestre de 2009 (balanço de 30.06.2009), está isento do pagamento da antecipação.

Pela leitura do texto da mencionada CCT, é de fácil percepção que o pagamento da indigitada verba aos empregados não esteve relacionada a qualquer ganho de produtividade com o qual estes tenham previamente se comprometido, nada deles se exigindo para fazerem jus ao recebimento desse valor que não o fato de terem sido admitidos pelos empregadores convenientes até 31/12/2008, e estarem em efetivo exercício até 31/12/2009, o que, a toda evidência, não condiz com a definição jurídica da PLR imune à incidência das contribuições sob apreço.

Assim, pela análise dos documentos acostados aos autos, não é possível identificar como os critérios dispostos no acordo se converteram nos valores de PLR atribuídos aos empregados e, muito menos, aferir a correção desses valores.

Com base nisso, entendo que não ficou demonstrada a existência de regras claras e objetivas quanto aos resultados a serem alcançados, condição legal para que os pagamentos pudessem ser caracterizados como PLR.

Assim, neste tópico, nego provimento ao recurso.

Desconsideração dos Pagamentos de PLR por Presunção do Agente Fiscal - Inocorrência

O Recorrente alega que, com base em mera presunção deduzida pelo agente fiscal, este, indevidamente, desconsiderou os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados, pois a desconsideração de um negócio jurídico demanda a existência de provas contundentes de simulação ou dissimulação, o que não se verificou na presente demanda. Mencionou entendimento deste E. CARF neste sentido.

Neste ponto, não merecem prosperar as alegações do Recorrente, em razão da simples constatação da falta de observância dos requisitos legais para a autorização da isenção tributária previdenciária relativa aos valores pagos a título de PLR pelos Programa Próprio e Convenção Coletiva de Trabalho.

Para que se constate a incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social e a terceiras entidades e fundos, basta a simples comprovação de que as verbas pagas pelo Recorrente a título de PLR não se enquadraram na moldura legal cujo atendimento é indispensável à desvinculação desses pagamentos do conceito de remuneração. Assim, simplesmente, não tendo sido atendidos os requisitos legais autorizadores da isenção tributária previdenciária, os mencionados pagamentos devem ser computados na base de cálculo das contribuições previdenciárias. Logo, este procedimento nada tem a ver com “desconsideração de negócio jurídico”, como alega o Recorrente, pois trata-se da verificação de ocorrência de fatos prescritos em lei, e não de presunção.

Outrossim, o Recorrente rebate a fundamentação da decisão recorrida relativa à impossibilidade de comprovação do conhecimento dos empregados quanto às metas traçadas no PLR pelos documentos apresentados, e se os valores pagos corresponderiam às metas

ajustadas, aduzindo que bastaria à autoridade fiscal ter diligenciado até a sede do Recorrente e questionado pessoalmente seus empregados que participaram da comissão de negociação, bem como aqueles avaliados e que receberam PLR, conforme expediente costumeiramente utilizado pela fiscalização da RFB.

Aqui, melhor sorte não acompanha o Recorrente, senão vejamos.

Cumprе destacar que o programa próprio de PLR somente foi assinado no final do exercício de 2009 e, oficialmente, a partir daí é que deve ser considerado que se tornou pública a obrigação avençada entre as partes.

Neste contexto, considera-se que o envio de email aos empregados informando sobre pontos balizadores de programas de metas e resultados em data anterior àquela da assinatura do programa próprio se faz mera conjectura do seu conhecimento, simples dedução de algo que é de provável ocorrência, com base em presunções ou evidências incompletas, mas que não pode ser considerado como oficial, válido e com eficácia jurídica (ante a ausência da contratação do programa).

Muito menos os documentos juntados nesse momento no recurso às fls. 1.620/1.634 tem o condão de afastar o trabalho fiscal, na medida em que são extemporâneos e na livre convicção do julgador não seria estranho um empregado assinar algum documento em favor do seu empregador para manter o seu contrato de trabalho intacto ante a subordinação que vigora nesse tipo de contrato, portanto, o caso é simples, o ônus da prova é do contribuinte que quer e beneficiar da isenção e por isso deve manter um programa de PLR de acordo com os termos da Lei.

De nada bastaria ter o agente fiscal diligenciado até a sede do Recorrente e indagado seus empregados sobre os pontos passíveis de questionamento em relação ao programa próprio de PLR se este sequer existia.

Ao Fisco, por óbvio, não cabe formular as regras balizadoras da PLR, e que devem ser fruto da livre negociação entre a empresa e seus empregados, porém, compete-lhe examiná-las de molde a verificar se tais regras atendem, ou não, aos pressupostos legais caracterizadores da PLR para sua não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Que fique claro que empregador e empregados são livres para negociar os critérios de PLR que entenderem cabíveis, porém, se esses critérios não espelham um compromisso prévio, em atendimento aos requisitos legais, então entendo que a verba paga a esse título tem natureza remuneratória e, por conta disso, deve ser tributada, porquanto, além de não se enquadrar na moldura legal que a excluiria da base de cálculo das contribuições sociais, costumeiramente esse expediente é utilizado como forma de flexibilização do salário, substituindo a reposição de uma parcela do salário real por uma parcela variável e livre dos encargos sociais e trabalhistas, fato que desnatura o instituto da PLR e gera prejuízo à arrecadação da contribuição previdenciária, causando a falência do sistema previdenciário brasileiro, a qual assistimos diariamente nos meios de comunicação.

Dessa forma, não merece prosperar a irresignação do Recorrente quanto à fundamentação da decisão recorrida que considerou a natureza salarial dos valores pagos a título de PLR.

De igual forma, carece de legitimidade a tentativa do Recorrente em desnaturar o caráter de “rendimento” dos pagamentos intitulados de PLR, sob a justificativa de haver previsão de um pagamento mínimo a esse título no seu programa próprio, fato que não o poderia macular na íntegra, de modo que as contribuições deveriam incidir apenas nos casos de pagamento mínimo.

Na esteira do quanto já discorrido acerca dos requisitos legais necessários para a caracterização dos pagamentos de PLR com vistas à sua não inclusão na base de cálculo das contribuições previdenciárias, constata-se que, diante da vedação da retroatividade dos efeitos do programa próprio assinado no final de dezembro de 2009, tem-se por inexistente o mencionado programa e, assim, qualquer tentativa de caracterização de “valor mínimo de PLR”. Como consequência, os valores pagos a esse título têm natureza remuneratória e compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, sendo, por isso, tributados.

Ainda quanto ao tema do “pagamento mínimo”, os esclarecimentos acima colocados servem para descaracterizar a alegação do Recorrente no sentido de que o acórdão proferido pela DRJ inovou a fundamentação utilizada pela fiscalização para configurar a obrigação tributária e que, por isso, deveria ser declarado nulo, com afronta à ampla defesa.

Assim, entendo consistente a atuação fiscal, que comprovou ter analisado o cumprimento dos pressupostos legais necessários para a caracterização de PLR, não tendo desconsiderado, por mera presunção, o programa próprio de PLR do Recorrente.

Periodicidade do Pagamento de PLR

Conforme se percebe pelas alegações do Recorrente e pela análise dos documentos acostados aos autos, poder-se-ia considerar a inoccorrência de pagamento de PLR acima da periodicidade legal. No entanto, pela falta de apresentação de documentos que comprovassem as rescisões dos contratos de trabalho, não se pôde comprovar a inexistência de pagamento de PLR em periodicidade acima daquela prevista em lei, senão vejamos.

O Recorrente informa que os pagamentos se deram da seguinte forma e períodos:

- a. fevereiro de 2009 — pagamentos a empregados ativos referente à 2ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2008;
- b. março de 2009 — pagamentos a empregados desligados referente à 2ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2008;
- c. agosto de 2009 — pagamentos a empregados ativos referente à 1ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2009;
- d. setembro de 2009 — pagamentos a empregados desligados referente à 1ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2009;
- e. outubro de 2009 — pagamento a empregados referente a PLR prevista em Convenção Coletiva de Trabalho firmada pelo Sindicato no período.

Apesar disso, o Recorrente não logrou juntar documento oficial que comprovasse o desligamento dos funcionários, como, por exemplo, a rescisão do contrato de trabalho dos empregados ou os registros destes eventos nos sistemas do Ministério do Trabalho

ou da Caixa Econômica Federal, para o fim de conferência da veracidade das suas alegações, sendo estas últimas, aliadas aos relatórios apresentados, insuficientes para desnaturar o lançamento neste ponto.

Dessa forma, neste ponto, entendo que não restou desconstituído o lançamento.

Da cobrança do adicional de 2,5% da Contribuição Previdenciária Patronal das Instituições Financeiras e da contribuição ao INCRA

O Recorrente alega por ilegal e inconstitucional a legislação que determina a exigência do adicional de 2,5% a título de Contribuição Previdenciária Patronal das Instituições Financeiras, incidente sobre a folha de salários ou os valores pagos aos contribuintes individuais (Lei nº 8.212/91, Art. 22, §10; Lei nº 7.787/89, Art. 30, §20), ante a discriminação tributária aleatória e arbitrária operada em prejuízo das instituições financeiras e equiparadas em razão da atividade que exercem e da lucratividade que obtém.

Quanto à contribuição ao INCRA, o Recorrente afirma que esse órgão não atua nem prove qualquer benefício aos seus segurados empregados, posto que atua exclusivamente na execução da reforma agrária, objetivo totalmente diverso das finalidades perseguidas pelo próprio Recorrente e pela Seguridade Social, razão pela qual, apoiado no princípio da referibilidade (CF, Art. 194, par. ún., V e Art. 195, § 5º), na afronta aos artigos 167, XI, e 149, § 2º, ambos da CF, entende que não lhe deve ser exigida a mencionada contribuição, merecendo ser cancelada a exigência feita a esse título pelo lançamento combatido.

Com esses argumentos, busca negar eficácia a comandos legais ainda em vigor. Nesse caso, a matéria deve ser questionada, exclusivamente, perante o Poder Judiciário, não podendo ser objeto de avaliação por este colegiado, conforme determina a Súmula nº 2 do CARF, abaixo transcrita:

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

Em que pese a incidência desse enunciado, que seria suficiente para afastar as pretensões do Recorrente, adoto também como razões de decidir o trecho abaixo transcrito, retirado do Acórdão 2401-004.218, do Conselheiro André Luís Mársico Lombardi, da 1º TO/4ª Câmara/2ª Seção deste colegiado:

“Portanto, no foro administrativo, não merece prosperar a argumentação da recorrente quanto à inconstitucionalidade da contribuição ao INCRA.

Quanto aos aspectos da legalidade, temos que a investigação a respeito da natureza jurídica da contribuição para o INCRA já foi por demais tormentosa ao longo dos últimos anos, sendo que hoje os tribunais superiores pacificaram entendimento no sentido de que consubstancia contribuição de intervenção no domínio econômico:

VIGÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO INCRA. NATUREZA DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÓMICO. LEIS Nº 7.787/89 e

8.212/91. DESTINAÇÃO DIVERSA. EMPRESAS URBANAS. ENQUADRAMENTO.

I A Primeira Seção do STJ, na esteira de precedentes do STF, firmou entendimento no sentido de que não existe qualquer óbice para a cobrança da contribuição destinada ao INCRA também das empresas urbanas. Precedentes: EDcl no AgRg no REsp nº 716.387/CE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJ de 31/08/06 e EDcl no REsp nº 780.280/MA, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ 25/05/06.

II Este Superior Tribunal de Justiça, após diversos pronunciamentos, com base em ampla discussão, reviu a jurisprudência sobre o assunto, chegando à conclusão que a contribuição destinada ao INCRA não foi extinta, nem com a Lei nº 7.787/89, nem pela Lei nº 8.212/91, ainda estando em vigor.

III Tal entendimento foi exarado com o julgamento proferido pela Colenda Primeira Seção, nos EREsp nº 770.451/SC, Rel. p/ac. Min. CASTRO MEIRA, Sessão de 27/09/2006. Naquele julgado, restou definido que a contribuição ao INCRA é uma contribuição especial de intervenção no domínio econômico, destinada aos programas e projetos vinculados à reforma agrária e suas atividades complementares. Assim, a supressão da exação para o FUNRURAL pela Lei nº 7.787/89 e a unificação do sistema de previdência através da Lei nº 8.212/91 não provocaram qualquer alteração na parcela destinada ao INCRA.

IV Agravo regimental improvido. (STJ; AgRg no AgRg no REsp 894345 / SP; Rel. Min. FRANCISCO FALCÃO; T1 PRIMEIRA TURMA; DJ 24/05/2007, p. 331) (destaques nossos)

Em aditamento ao voto proferido no EREsp 770.451/SC; a Min. Eliana Calmon sublinhou os traços fundamentais da espécie tributária em exame, rememorando magnífico trabalho doutrinário contido na tese apresentada pelo Dr. Luciano Dias Bicalho Camargo, em curso de doutorado da Faculdade de Direito da Universidade de Minas Gerais, o qual pedimos venia para transcrevê-lo.

“As contribuições interventivas têm como principal traço característico a finalidade eleita e explicitada na consequência da norma de incidência tributária. (...)

Assim, para a perfeita compreensão da norma de incidência tributária das contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, especificamente aquelas que se prestam à arrecadação de recursos para o custeio dos atos interventivos, há de se prever uma circunstância intermediária a vincular a hipótese de incidência e a consequência tributária, sem a qual não há de se falar da existência de norma de incidência válida.

Assim, nas contribuições de intervenção sobre o domínio econômico deverá coexistir, para a sua perfeita incidência, os dois núcleos da hipótese de incidência: o "fato do contribuinte", relacionado ao domínio econômico, e os atos interventivos implementados pela União.

(...)

Assim, no caso específico das contribuições para o INCRA, elas somente se mostram válidas na medida em que o INCRA, efetivamente, promove desapropriações para fins de reforma agrária (circunstância intermediária), visando alterar a estrutura fundiária anacrônica brasileira, conforme minudentemente visto no capítulo 3, aplicando-se, assim, os recursos

arrecadados na consecução dos objetivos constitucionalmente previstos: função social da propriedade e diminuição das desigualdades regionais.

Saliente-se, por relevante, que as contribuições devidas ao INCRA, muito embora não beneficiem diretamente o sujeito ativo da exação (empresas urbanas e algumas agroindustriais), beneficiam toda a sociedade, por ter a sua arrecadação destinada a custear programas de colonização e reforma agrária, fomentam a atividade no campo, que é de interesse de toda a sociedade (e não só do meio rural), tendo em vista a redução das desigualdades e a fixação do homem na terra.

Não há que se falar da existência de uma referibilidade direta, que procura condicionar o pagamento das contribuições às pessoas que estejam vinculadas diretamente a determinadas atividades e que venham a ser beneficiárias da arrecadação.

Ora, o princípio da referibilidade direta, como defendido por vários autores, simplesmente não existe no ordenamento jurídico pátrio, especialmente no que se refere às contribuições de intervenção no domínio econômico. Trata-se de mera criação teórica e doutrinária, sem respaldo no texto da Constituição Federal.

(...)

Com efeito, a exação em tela é destinada a fomentar atividade agropecuária, promovendo a fixação do homem no campo e reduzindo as desigualdades na distribuição fundiária.

Consequentemente, reduz-se o êxodo rural e grande parte dos problemas urbanos dele decorrentes.

Não pode ser negado que a política nacional de reforma agrária é instrumento de intervenção no domínio econômico, uma vez que objetiva a erradicação da miséria, segundo o preceituado no §1º do art. 1º da Lei nº 4.504/64 Estatuto da Terra.

Dessa forma, a referibilidade das contribuições devidas ao INCRA é indireta, beneficiando, de forma mediata, o sujeito passivo submetido a essa responsabilidade”.

(destaques nossos)

Se bem observados os julgados acima, resta claro que, além da definição de sua natureza jurídica, o STJ afastou todas as argumentações relativas à inconstitucionalidade ou à ilegalidade da contribuição ao INCRA, com base na “referibilidade” ou no “benefício direto”, de sorte a se considerar que as empresas urbanas não seriam contribuintes da contribuição ao INCRA. Com efeito, além dos julgados acima do STJ, cumpre mencionar ainda a orientação do STF destacada no AI 761.127AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, DJe de 14.05.2010).

É verdade que ainda encontra-se pendente de análise pela Suprema Corte a recepção da contribuição ao INCRA no período posterior ao advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, que alterou o artigo 149 da Constituição Federal (Repercussão Geral no Recurso Extraordinário nº 630.898, Rel Min. Dias Toffoli, DJe de 28/06/2012).

Todavia, mesmo neste aspecto particular, a chance de reconhecimento da inconstitucionalidade parece remota, pois a interpretação restritiva que se pretende atribuir ao § 2º, inciso II, alínea a, destoa da inteligência do próprio caput do art. 149, não alterado pela EC nº 33/2001, sendo certo que o próprio STF já fixou a constitucionalidade da contribuição devida ao SEBRAE, qualificada como contribuição de intervenção no domínio econômico (RE 396.266, Relator Min. Carlos Velloso), e da contribuição criada pela LC nº 110/2001, qualificada com contribuição social geral (ADIN 2.556, Relator Min. Moreira Alves), ambas incidentes sobre a folha de salário das empresas, já sob a égide da EC nº 33/2001.

Sendo assim, deve ser mantida a exigência relativamente às contribuições ao INCRA.”

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer e NEGAR PROVIMENTO AO RECURSO VOLUNTÁRIO.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Em que pese a minha concordância com a decisão proferida pelo ilustre Relator, tomo-a por razões diversas, que passo a expor.

Alega o Recorrente, como preliminar, a decadência dos créditos lançados. Sobre o tema assim decidiu o Conselheiro Relator:

Em suas razões recursais, alega o Recorrente que a DRJ incorreu em flagrante equívoco ao rejeitar a alegação de decadência quanto aos pagamentos efetuados a título de PLR em 25/02/2009, pois fundada na ausência de comprovação de pagamento de PLR nesse período. Afirma que foram juntados às fls. 554 a 574 dos autos documentos que comprovam o mencionado pagamento, ocorrido em 25/02/2009 e, por isso, considerando que a intimação fiscal ocorreu no dia seguinte a este (26/02/2009), a exigência fiscal relativa às contribuições previdenciárias incidentes sobre os mencionados pagamentos foi

atingida pela decadência, com base no artigo 150, § 4º, do CTN e na Súmula 99 do CARF.

Não assiste razão ao Recorrente, pois neste ponto, a decadência deve ser analisada a partir da data legal para “recolhimento” das contribuições previdenciárias relativas aos pagamentos efetuados em fevereiro de 2009, e não pela data do suposto pagamento da PLR, conforme preceitua a Súmula 99 do CARF, senão vejamos.

Não se pode concordar.

Comprovado o pagamento das contribuições previdenciárias, tributo sujeito ao chamado lançamento por homologação, aplica-se para a contagem do prazo decadencial a regra esculpida no artigo 150, § 4º, do CTN.

Mister recordar a literalidade de sua disposição:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

(destaques não constam do texto legal)

Ora, a simples leitura do comando da lei complementar tributária explicita a forma de contagem do prazo peremptório para que o Fisco exerça o direito de constituir seu direito de crédito dos tributos em que a lei determina que o sujeito passivo antecipe o pagamento: cinco anos a contar **da data do fato gerador**.

Essa é a lição majoritária na doutrina. Hugo de Brito Machado é incisivo (*Curso de Direito Tributário*, 20ª ed., São Paulo: Malheiros Ed., pag. 188):

“Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo”

Também nesse sentido caminha a jurisprudência, inclusive a administrativa. O Conselheiro Relator, acertadamente, cita a Súmula CARF nº 99.

Inegável que o marco temporal iniciador do prazo para que a Administração Tributária inicie a verificação da correção do procedimento adotado pelo sujeito passivo, e se for o caso, constitua seu direito de crédito, **é a data de ocorrência do fato gerador do tributo**.

Assim, necessário perquirir em qual data ocorre o fato gerador tributário. A Lei de Custeio, Lei nº 8.212/91, esclarece a questão em seu artigo 22, inciso I:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

*I - vinte por cento sobre o **total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês**, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. “ (negritei)*

Sabedores que a base de cálculo das contribuições previdenciárias, o chamado salário de contribuição, é o total das remunerações pagas devidas ou creditadas pela empresa, podemos – com segurança – inferir que o período de apuração do fato gerador das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamento se encerra no último dia do mês, consubstanciando o chamado fato gerador com ocorrência mensal, por expressa disposição de lei tributária.

Ao transportarmos a dicção da Lei de Custeio para o caso em concreto, observaremos que o valor pago pela empresa no mês de fevereiro de 2009, a título de PLR, integra os fatos geradores de tal competência.

Enfim, existindo a comprovação do pagamento de contribuições previdenciárias relativas à competência fevereiro de 2009, o prazo legal para que o Fisco constituísse eventual crédito relativo a fato gerador ocorrido nesse mês expira em 5 anos a contar dessa data, ou seja, em fevereiro de 2014, posto que não foi comprovada a ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

Tendo sido aperfeiçoada a constituição do crédito em discussão no dia 26 de fevereiro de 2014, por meio da ciência do sujeito passivo, verifica-se que a Administração Tributária exerceu seu poder dever dentro do lustro previsto no Código Tributário Nacional.

Por esses motivos e fundamentos, assim como o Relator, nego provimento ao recurso voluntário nessa parte.

Passando ao mérito.

Agradeço ao eminente Relator a citação de voto de minha autoria.

Inicio minha declaração de voto quanto ao mérito do voluntário, transcrevendo, com o devido pedido de desculpas pela repetição, trecho de tal manifestação que se justifica pela motivação contida no excerto.

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

Logo, presentes os requisitos legais acima transcritos, os pagamentos a título de PLR não integram a remuneração do segurado e portanto, não sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

Porém, como mencionado em meu voto, por ser a Lei nº 10.101/00 uma norma de caráter isentivo, o descumprimento de um de seus requisitos, atrai a tributação destinada a financiar a seguridade social incidente sobre a folha de pagamentos.

No caso concreto, além da minha concordância quanto às metas não serem objetivas, o que por si só invalidaria o pagamento das verbas com base nos acordos, ressalto que os pagamentos a título de PLR descumpriram um requisito explícito da Lei nº 10.101/00 que, mesmo desacompanhado – como dito e repetido - macula todos os pagamentos realizados sob a rubrica PLR: a exigência legal do pagamento em no máximo duas vezes ao ano e com intervalo mínimo de 6 meses (à época desses pagamentos) entre eles.

Repito que por ser norma isentiva, norma de estrutura, a Lei nº 10.101/00 deve ser analisada sempre em confronto com norma de conduta, que atrai a incidência tributária, dito de maneira diversa, só se vislumbra isenção se todos os requisitos da lei isentiva estiverem presentes.

No caso em apreço, há descumprimento do § 2º do artigo 3º que veda o pagamento ou qualquer antecipação em mais de duas vezes no ano civil.

O Relator, citando o próprio Recorrente, menciona que :

O Recorrente informa que os pagamentos se deram da seguinte forma e períodos:

- a. *fevereiro de 2009 — pagamentos a empregados ativos referente à 2ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2008;*
- b. *margo de 2009 — pagamentos a empregados desligados referente à 2ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2008;*
- c. *agosto de 2009 — pagamentos a empregados ativos referente à 1ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2009;*
- d. *setembro de 2009 — pagamentos a empregados desligados referente à 1ª parcela de PLR, com base no programa próprio celebrado em 2009;*
- e. *outubro de 2009 — pagamento a empregados referente a PLR prevista em Convenção Coletiva de Trabalho firmada pelo Sindicato no período.*

Mesmo ao se considerar que os pagamentos efetuados aos empregados desligados não ferem a Lei nº 10.101/00, ainda se observa o descumprimento de norma de conduta específica de lei isentiva.

Logo, tal ofensa à Lei torna despiciendo qualquer outra consideração sobre os valores pagos pela Recorrente, posto que retirada a norma que afastava a incidência tributária, exsurge a natureza remuneratória ínsita aos valores pagos a título de PLR, com sempre dito, verba idêntica a prêmio ou bônus.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso também quanto ao mérito.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira