



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

Processo nº 16327.720678/2012-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2301-004.747 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de julho de 2016
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente BANCO ITAU BBA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

NULIDADE. ART. 146, CTN. INOCORRÊNCIA.

Para caracterizar alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado no sentido de que pagamentos de PLR nos moldes realizados pela recorrente não se enquadrariam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e, relativamente a lançamentos posteriores a tal interpretação, a Administração Tributária passasse a considerar que houve fato gerador dos tributos.

Descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146, pois não houve alteração de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Tributária.

DECADÊNCIA. OCORRÊNCIA PARCIAL. SÚMULA 99 DO CARF. RECOLHIMENTO PARCIAL. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

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.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101/2000.

Os pagamentos de verbas à título de PLR que descumprem os requisitos previstos na Lei 10.101/2000 devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2/2001.

Autenticado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalmente em 10/08/2016

por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalment

e em 12/09/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A ausência de um dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DOS ADMINISTRADORES. DISPOSIÇÕES DA LEI Nº 6.404/76.

A participação nos lucros e resultados da empresa relativa aos administradores enquadra-se nas hipóteses previstas pela Lei nº 8.212/91 referente às parcelas não integrantes do salário de contribuição, em virtude de previsão legal pela Lei nº 6.404/76. Entretanto, no caso concreto, não restou demonstrado o atendimento aos requisitos dispostos na Lei específica, caracterizando verdadeiras parcelas remuneratórias com incidência de contribuições previdenciárias.

MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. NÃO CONHECIMENTO.

A redução de multa previdenciária por aplicação retroativa de lei nova não corresponde à matéria de ordem pública a exigir conhecimento de ofício por parte da Autoridade Administrativa de Julgamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: (a) por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar relativa à alteração de critério jurídico do lançamento; (b) por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário em relação à prejudicial de mérito da decadência para excluir do lançamento o período de janeiro a maio de 2007, nos termos do art. 150, §4º, do CTN; (c) por maioria de votos, não conhecer de ofício da questão da multa previdenciária (art. 35 da Lei 8.212, de 1991) e da multa por descumprimento de obrigação acessória (GFIP) - DEBCAD nº 37.011.478-7; vencidas nesse item a relatora e a conselheira Gisa Barbosa Gambogi Neves, que conheciam de ofício a questão; (d) quanto às demais questões, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator; divergiu nessas questões o conselheiro Fabio Piovesan Bozza, que dava provimento parcial ao recurso voluntário para tributar somente os pagamentos excedentes a dois que sejam decorrentes de acordo coletivo de trabalho; quanto ao PLR de administradores, acompanharam pelas conclusões os conselheiros Júlio Cesar Vieira Gomes, Andrea Brose Adolfo, Marcela Brasil de Araújo Nogueira e Amílcar Barca Teixeira Júnior e João Bellini Júnior. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Brose Adolfo. Foi dada a palavra para o patrono da recorrente, Dr. Fábio Zambite, OAB/RJ 176.415/RJ, para tecer esclarecimentos de fato.

(Assinado digitalmente)

João Bellini Júnior - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: João Bellini Junior (Presidente), Alice Grecchi, Amilcar Barca Teixeira Junior, Fabio Piovesan Bozza, Andrea Brose Adolfo, Gisa Barbosa Gambogi Neves, Júlio Cesar Vieira Gomes e Marcela Brasil de Araújo Nogueira.

Relatório

1. O presente processo administrativo, onde foram lançados valores referentes às contribuições sociais incidentes sobre as remunerações pagas aos segurados empregados a título de "Participação nos Lucros ou Resultados" e, aos diretores não empregados, segurados contribuintes individuais a propósito de "Participação nos Lucros de Administradores", é constituído pelos Autos de Infração:

DEBCAD nº 37.011.4795, onde foram lançados valores referentes às contribuições sociais previdenciárias (cota patronal e financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho GILRAT), no período de 01/2007 a 12/2008, no valor de R\$ 118.079.415,61 (cento e dezoito milhões, setenta e nove mil e quatrocentos e quinze reais e sessenta e um centavos, consolidado em 08/06/2012);

DEBCAD nº 37.011.4809, onde foram lançados valores referentes às contribuições destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação FNDE (Salário Educação) e ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – INCRA, no período de 01/2007 a 12/2008, no valor de R\$ 7.868.046,66 (sete milhões, oitocentos e sessenta e oito mil e quarenta e seis reais e sessenta e seis centavos, consolidado em 08/06/2012);

DEBCAD nº 37.011.4787, lavrado por descumprimento de Obrigação Acessória, pela infração de deixar de informar, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social GFIP, valores que são considerados como devidos à Previdência Social, no valor de R\$ 388.108,80 (trezentos e oitenta e oito mil, cento e oito reais e oitenta centavos, consolidado em 08/06/2012)

1.1. O relatório Fiscal, fls. 519/552, narra circunstanciadamente os motivos e os fundamentos que ensejaram o lançamento. Aborda o tema a partir da sua definição pela Constituição Federal, artigo 7º, XI; da hipótese de incidência das Contribuições Previdenciárias, de acordo com a Lei nº 8.212/91, notadamente nos seus artigos: 12, 22 e 28, § 9º letra "j" e.; da regulamentação da Participação nos Lucros desde a edição da Medida Provisória nº 794, de dezembro de 1994 à lei nº 10.101/00.

1.2. A partir do item 5.14 do Relatório Fiscal, passa a demonstrar a situação concreta do caso em relação aos pagamentos ocorridos durante os exercícios de 2007 a 2009:

(i) Programa Próprio decorrente da negociação entre o banco e seus empregados para Participação nos Lucros ou Resultados, com vigência por prazo indeterminado a partir de 1º de janeiro de 2000;

(ii) Acordos Coletivos sobre Participação Complementar nos Resultados, celebrados entre o banco e a Confederação Nacional dos Trabalhadores no Ramo Financeiro em 2006, 2007/2008 e 2009;

(iii) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2006, 2007, 2008 e 2009;

Resumo das inconformidades apontadas pela auditoria fiscal:

*** Quanto ao programa próprio - Programa de Participação nos Lucros e Resultados - P.L.R.** (instituído através de Acordo Interno entre Banco e empregados em 2000):

- Elaboração sem a intervenção obrigatória do sindicato representativo da categoria profissional:

[...]

5.20 Durante a auditoria o sujeito passivo apresentou cartas, datadas de 26 de junho de 2000, ao Sindicato dos Bancários de São Paulo e à Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras (Confederação Nacional dos Bancários) informando que pretendia celebrar Acordo para Participação nos Lucros e/ou Resultados e solicitando a indicação de um representante dessas entidades sindicais para integrar a comissão de negociação.

5.21 Apresentou, ademais, cartas, de 06 de julho de 2000, remetendo para arquivo, junto ao Sindicato dos Bancários de São Paulo e à Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras (Confederação Nacional dos Bancários), uma via do programa.

5.22 Afora as cartas, o banco enviou, em 07 de julho de 2000, Notificações Extrajudiciais à Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras (Confederação Nacional dos Bancários) e ao Sindicato dos Bancários de São Paulo.

5.23 Sendo assim, temos que o Programa Próprio de PLR foi negociado entre o banco e os seus empregados, sem a devida participação do sindicato. Além disso, não houve comprovação de que esse programa se encontra registrado e arquivado na competente entidade sindical.

5.24 Ora, sabemos que a Lei nº 10.101/00 estabelece que a negociação para distribuição da PLR dar-se-á entre a empresa e seus empregados e define dois procedimentos que podem ser escolhidos pelas partes de comum acordo. São eles: (i) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou (ii) convenção ou acordo coletivo. Ademais, prevê que o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

[...]

- Falta de comprovação de seu registro e arquivamento na entidade sindical:

[...]

5.26 No caso em a preço, vemos que a negociação foi realizada sem a participação de um representante sindical e o programa não está devidamente registrado e arquivado no sindicato, o que retira a possibilidade de adequação à legislação específica.

[...]

- Inexistência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas

[...]

5.29 Verifica-se que não foram esses os únicos requisitos legais a terem sido desrespeitados no caso em tela. A Lei nº 10.101/00 determina, como já visto, que 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.

5.30 O Programa Próprio de PLR em tela dispõe:

(...)

5 DIREITOS SUBSTANTIVOS

I Fica acordada a Participação nos lucros e/ou Resultados, conforme anexo que, para todos os efeitos, integra o presente instrumento.

Os valores, aqui estabelecidos, representam um mínimo, sendo facultado, possível e legal o pagamento superior, a título de P.L.R., nas hipóteses em que o desempenho individual ultrapasse o esperado OU negociado.

Em tal hipótese, o que superar esse mínimo não deverá, na forma da lei, integrar o salário para quaisquer efeitos, de qualquer natureza, inclusive trabalhistas, previdenciários, fundiários, etc.

6. ABRANGÊNCIA

Todos os empregados do BANCO são elegíveis, salvo as exceções estabelecidas na cláusula 3 deste instrumento.

(...)

11. COMPENSAÇÕES E SUBSTITUIÇÕES

O presente acordo compensa, e substitui, eventuais programas existentes anteriormente, que tenham a mesma causa de concessão, inclusive bônus, e/ou produtividade, bem como vantagens idênticas (participação nos lucros e/ou resultados) estabelecidas em Convenções ou Dissídios Coletivos.

5.31 Por sua vez, o Anexo determina, in verbis, 10/08/2016

*ANEXO**CONVENÇÃO COLETIVA*

Fica assegurado, como mínimo, o pagamento da P.L.R. prevista nas Convenções Coletivas firmadas pelos sindicatos, obedecidos todos os valores, condições e limitações constantes das mesmas Convenções Coletivas.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E/OU RESULTADOS**INDEPENDENTE DO VALOR ESTABELECIDO EM CONVENÇÃO COLETIVA*

Além das vantagens anteriormente estabelecidas, todos os empregados concorrem a uma participação nos lucros e/ou resultados, conforme regras adiante especificadas:

O Banco separa uma parte do lucro para distribuir entre seus empregados.

Caso não haja lucro, nenhum valor será distribuído.

A Participação nos Lucros e/ou Resultados será paga aos melhores e de acordo com as condições aqui estabelecidas, garantida, sempre, a P.L.R. constante da Convenção Coletiva.

Será utilizado um formulário para avaliação de desempenho, conforme exemplo anexo. ,

A avaliação é semestral (duas vezes ao ano). O cronograma do processo de avaliação será divulgado para conhecimento de todos os empregados.

O formulário será preenchido pelo avaliador (chefe do empregado) e discutido com o avaliado. Ainda, o avaliado tem acesso à sua própria avaliação para registrar os comentários que quiser, e deve assiná-la. São vistos eletrônicos e depois dos vistos o sistema bloqueia qualquer alteração.

Assim, depois dos respectivos vistos, avaliador e avaliado não poderão alterar nada, a não ser de comum acordo, sendo então possível, a ambos, reabrir o formulário eletrônico e voltar à sequência anterior.

Para os efeitos da participação nos lucros e/ou resultados, as, avaliações, dos empregados são divididas em grupos. Todos têm conhecimento do grupo a que pertencem.

Depois das avaliações, um Grupo de Trabalho formado por gerentes, outro Grupo de Trabalho formado por executivos sócios do Banco e um terceiro Grupo de Trabalho formado pelos Diretores Estatutários do Banco recebem cópias das citadas avaliações.

O Grupo de Trabalho formado por gerentes se reúne e elabora uma lista de classificação dos grupos de funcionários a eles subordinados, classificando-os de acordo com o desempenho no período.

A lista é entregue ao Grupo de Trabalho formado por executivos sócios do Banco, que a ratificarão ou retificarão.

O Grupo de Trabalho formado por executivos sócios elabora, então, a lista de classificação dos demais funcionários.

As listas de classificação são entregues ao Grupo de Trabalho formado pela Diretoria Estatutária, que as ratificam ou retificam.

O Grupo de Trabalho formado pela Diretoria retoma ao Grupo de Trabalho formado por executivos sócios do Banco a informação da conclusão do seu trabalho e de eventuais retificações. O mesmo procedimento é feito pelo Grupo de Trabalho formado pelos executivos sócios do Banco ao Grupo de Trabalho formado por Gerentes.

5.32 E, por fim, o Modelo de Formulário de Avaliação Semestral estabelece que seja realizada Avaliação de:

- 1. Relacionamento Interno, Externo (ambiente positivo, sem fofoca, imagem institucional)*
- 2. Iniciativa (capacidade de perceber novas oportunidades e de implementá-las)*
- 3. Determinação (disposição para atividades e obstinação por resultados)*
- 4. Responsabilidades (independência de supervisão)*
- 5. Qualidade de Trabalho Desenvolvido*
- 6. Contribuição para o bom desempenho da área*

5.34 Segundo o disposto no Programa Próprio, a PLR, será paga de acordo com as condições nele estabelecidas. Todavia, o texto resume-se a exaustivamente descrever o procedimento de avaliação individual, não apontando em momento algum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se torne beneficiário da participação. O modelo de Formulário de Avaliação instituído em 2000 aponta genericamente os pontos passíveis de avaliação, mas não apresenta coeficientes, nem possíveis diferenças entre segmentos a serem avaliados. Ademais, um novo modelo foi instituído internamente em 2008, não sendo público seu conteúdo.

5.35 Durante a auditoria foram apresentados, por amostragem, Demonstrativos das Bases, de Cálculo de PLR, bem como Avaliações Individuais de Desempenho.

5.36 Os Demonstrativos de Cálculo são divididos em 3 segmentos: Atacado, Tesouraria e Investment Banking. Para o segmento Atacado, a base de cálculo é fixada como uma % da criação de valor do banco, distribuído entre os grupos de avaliação de desempenho. Para o segmento Tesouraria: % do

resultado da área, ' distribuído conforme modelo específico. E para o segmento Investment Banking: % do resultado da área, distribuído conforme modelo específico. Sendo que: (a) criação do valor do banco significa o lucro líquido gerencial antes da provisão de PLR, deduzido o custo de capital necessário para cobrir o risco das operações e a PLR da Tesouraria e Investment Banking; (b) resultado da Tesouraria significa receita líquida de impostos (PIS e Cofins) e custos de capital; e (c) resultado de Investment Banking significa receita líquida de impostos (PIS e Cofins, transferências para a Corretora e custos diretos e indiretos (exceto custo de pessoal).

5.37 As Avaliações de Desempenho, por sua vez, não trazem assinaturas, nem data de ciência, sendo impossível a comprovação de quando o empregado tomou conhecimento das metas envolvidas no pagamento.

[...]

5. 47 Como pode haver clareza e objetividade no que se refere aos direitos substantivos estabelecidos num acordo que diz que os valores, aqui estabelecidos, representam um mínimo, sendo facultado, possível e legal o pagamento superior, a título de P.L.R., nas hipóteses em que o desempenho individual ultrapasse o esperado ou negociado.?

[...]

*** Quanto ao programa de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R., (instituído através de acordos coletivos em 2007 e 2008):**

- Celebração em data posterior a que se referem os resultados distribuídos:

[...]

5.50 Inicialmente observa-se que os Acordos Coletivos em análise foram assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado é exatamente o da vigência dos acordos de PLR, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação.

5.51 Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado previamente pactuado. Deve haver negociação entre as partes e a empresa concederá o pagamento a esse título se os trabalhadores atingirem a meta pré-estabelecida. Obviamente, esses objetivos ou metas devem ser pactuados previamente,, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.

5.52 Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado. No caso em questão, o Acordo Coletivo que rege o ano de 2006 foi celebrado somente em fevereiro de 2007; o Acordo Coletivo que rege os anos de

2007/2008 foi assinado em metade de setembro de 2007 e o Acordo Coletivo que rege o ano de 2009; em setembro do mesmo ano.

5.53 Ora, para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são estas e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada.

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

[...]

- Inexistência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o benefício da participação.

[...]

5.60 Ademais, como detalhadamente tratado nos itens 5.29 a 5.48, a Lei nº 10.101/00 determina que 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.

5.61 O Acordo Coletivo de 2006 estabelece que a apuração dos valores de PCR será baseada nos seguintes indicadores: 30% ROE (%), 30% Lucro Líquido, 20% índice de Eficiência (%), 10% índice de BACEN de Reclamações (%) e 10% Posição no BACEN. No caso de se atingir 80% dessas metas em 2006, o PCR pago será de R\$ 720.00. Se atingir 100%, R\$ 900,00 e se atingir 120%, R\$ 1.080,00. Além disso, estabelece que, caso as metas não atinjam o mínimo estabelecido na tabela acima, ou seja, 80%, o pagamento da PCR não será devido, porém, as partes ajustam que será pago aos funcionários o valor de R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais) como mínimo garantido.

5.62 Por sua vez, o Acordo Coletivo de 2007/2008 determina que a apuração dos valores de "PCR será baseada nos seguintes indicadores: 70% Lucro Líquido, 15% ROE (90 e 15% índice de Eficiência (%). Se atingir 80% dessas metas em 2007, o PCR pago será de R\$ 900,00. Se atingir 100%, R\$ 1.200,00 e se atingir 120%, R\$ 1.500.00. Os valores previstos para pagamento da PCR no ano de 2008, base 100%, terão como referência os resultados obtidos em 2007. Para a composição das metas do ano de 2008 serão observados os indicadores de 2007. Na base 100% serão considerados os resultados alcançados em 2007 e nas demais bases de 80% e 120%, os

valores serão interpolados. Ademais, dispõe que caso as metas não atinjam o mínimo estabelecido na tabela, constante do parágrafo primeiro, da cláusula terceira, ou seja 80%, o pagamento da PCR não será devido, porém, as partes ajustam que será pago aos funcionários o valor de R\$ 730,00 (setecentos e trinta reais) como mínimo garantido.

5.63 Por fim, o Acordo Coletivo de 2009 dispõe que a apuração dos valores de PCR será baseada no Lucro Líquido. Se atingir 80% em 2009, o PCR pago será de R\$ 1.500,00. Se atingir 100%, R\$ 1.750,00 e se atingir 120%, R\$ 2.000,00.

[...]

*** Problemas gerais (relativo ao Programa Próprio - P.L.R. e Acordo Coletivo de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R.)**

- Distribuição de lucros e resultados em periodicidade superior ao determinado em lei;

[...]

5.66 Inicialmente, o §2º do art. 3º da lei que cuida da participação aqui questionada, acima transcrito, veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

5.67 Ora, apesar disso, como pode ser observado, por amostragem, nos demonstrativos PLR Múltiplos Pagamentos 2007/2008/2009, o contribuinte não seguiu tal determinação, tendo realizado, para o mesmo beneficiário, três, quatro e até cinco pagamentos de PLR durante o ano de 2007; três ou quatro pagamentos durante o ano de 2008; e três, quatro, cinco, e até seis pagamentos durante o ano de 2009.

5.68 A disposição legal é apreço não pode ser desprezada sob o argumento de determinação meramente formal, uma vez que se nota novamente- aqui a nítida intenção do legislador de não privilegiar pagamentos que se distanciem de uma real PLR. Receber PLR em até seis vezes no mesmo ano civil não pode ser mais considerado como uma verba eventual, desvirtuando assim a legislação específica.

5.69 Em continuidade ao exposto, lembramos que um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema é aquele que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial.

[...]

- existência de grandes discrepâncias no valor da PLR em relação ao salário.

5.70 No caso dos acordos ora questionados foram apontados, por amostragem, nos demonstrativos Salário Anual x PLR

2007/2008/2009, dados através dos quais é possível notar a existência de diferentes “castas” de empregados no que tange ao recebimento da PLR devido a uma grande diferença de valores recebidos.

5.71 Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2007 verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 10,14% a 90,11%. Para o ano de 2008 temos uma variação entre 15,77% a 90,64% e no ano de 2009 entre 17,18% e 84,24%.

5.72 Correndo o risco da repetição, mas de forma importante para a análise proposta, lembramos em complemento que o art. 1º da Lei nº 10.101/00 estabelece que a Participação nos Lucros ou Resultados da empresa é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e deve servir como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

5.73 Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o tema, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa?

[...]

DA IMPUGNAÇÃO

2. A Autuada, cientificada pessoalmente dos Autos de Infração em 20/06/2012, impugnou o lançamento, tempestivamente, em 19/07/2012, através do instrumento de fls. 589/688. Na impugnação alega em síntese:

2.1. Sob o título: “ Dos Fatos”, alega que:

2.1. é uma instituição financeira com ilibada conduta e, em consonância com o princípio constitucional de valorização do trabalho sempre atuou com vistas a proporcionar melhorias frequentes às condições sociais dos trabalhadores principalmente no contido no caput do Art. 7º da Constituição Federal;

2.2. com o intuito de promover de forma equânime a integração entre o capital e o trabalho, como medida de incremento à produtividade, o Requerente assinou ao todo seis instrumentos de negociação (que junta: doc.. nº 05 a 10), os quais formalizaram e possibilitaram o pagamento aos seus empregados de Participação nos Lucros e Resultados, que são:

2.2.1. Acordo firmado internamente. Firmado por prazo indeterminado em 28/06/2000 e aditado em 15/04/2008, sempre com a participação democrática dos empregados;

2.2.2. Acordos firmados entre Sindicatos e/ou Federações a que o Requerente deve observância:

(i) Convenção Coletiva de Trabalho Sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos; (em 2007, firmada em 18/10/2007, entre o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS E O SINDICATO DOS BANCOS NO ESTADO DE SÃO PAULO);

(ii) CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS; (em 2008, firmada em 03/11/2008, entre o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS E O SINDICATO DOS BANCOS NO ESTADO DE SÃO PAULO);

(iii) CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO SOBRE PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DOS BANCOS; (em 2009, firmada em 19/10/2009, entre o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS E O SINDICATO DOS BANCOS NO ESTADO DE SÃO PAULO);

(iv) ACORDO COLETIVO DE TRABALHO DO PROGRAMA DA PARTICIPAÇÃO COMPLEMENTAR NOS RESULTADOS (PCR); (2006/2007, DISCIPLINADO PELA LEI 10.101/2000, firmado em 08/02/2007, com a CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES DO RAMO FINANCEIRO – CONTRAF);

(v) ACORDO COLETIVO DE TRABALHO DO PROGRAMA DA PARTICIPAÇÃO COMPLEMENTAR NOS RESULTADOS (PCR) (2007 2008, DISCIPLINADO PELA LEI 10.101/2000, firmado em 14/09/2007, com o SINDICATO DOS EMPREGADOS EM ESTABELECIMENTOS BANCÁRIOS DE SÃO PAULO, aditado em 21/07/2008);

(vi) ACORDO COLETIVO DE TRABALHO DO PROGRAMA DA PARTICIPAÇÃO COMPLEMENTAR NOS RESULTADOS (PCR) 2009, DISCIPLINADO PELA LEI 10.101/2000, firmado em 04/09/2009, com a CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS TRABALHADORES DO RAMO FINANCEIRO CONTRAF;

2.3. todos os acordos respeitaram os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000, especialmente no que condiz com a participação dos empregados, seja mediante comissão ou por meio do próprio Sindicato e/ou Federação, bem como elaborando regras claras e objetivas para aferição do percentual a ser pago a título de PLR;

[...]

Das Preliminares

3. Sob o título: “DA NULIDADE DAS AUTUAÇÕES VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL”, alega que:

3.1. passados apenas dois anos, da emissão do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.00.2009.000112, a Receita Federal do Brasil iniciou nova fiscalização, através do Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.00.2011.003735, para apurar os mesmos fatos e documentos relacionados ao pagamento de PLR e PCR aos funcionários do Requerente

3.2. de posse da mesma documentação que originou as autuações ora impugnadas, não houve no ano de 2009, qualquer questionamento do Fisco Federal, quanto aos planos que viabilizaram o pagamento de PLR e PCR aos seus empregados;

[...]

3.5. verifica-se que houve uma completa mudança nos critérios jurídicos adotados pelo Fisco Federal quanto os requisitos necessários aos planos que geraram o pagamento de PLR e PCR aos funcionários do Requerente, de modo que tais mudanças somente poderiam ser aplicadas a fatos geradores ocorridos após 07.11.2011, data em que foi lavrado o Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.00.2011.003735, sob pena de violação ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional;

[...]

3.7. o art. 146 do CTN protege o contribuinte contra a mudança de critério jurídico adotado pela Administração Tributária que envolva o agravamento da situação daquele, exatamente como ocorre nos autos, assim, todos pagamentos efetuados pelo Requerente a título de PLR e PCR nos anos de 2007 a 2009 estão em conformidade com as disposições da Lei nº 10.101/2000, conforme cancelado pela própria Receita Federal em 2009, sendo nulos e improcedentes os lançamentos fiscais ora atacados, em atendimento ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional;

3.8. Sob o título: “DA DECADÊNCIA AO DIREITO DE LANÇAMENTO RELATIVAMENTE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS CUJOS FATOS GERADORES TENHAM OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR A 06/2007 APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º do CTN”, alega que:

3.8.1. a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte não tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, obedece à regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, tal prazo será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador e, que as operações anteriores a 20 de junho de 2007, devem ser devidamente excluídas das autuações: (37.011.4795, 37.011.4809 e 37.011.4787), eis que os supostos créditos tributários relativos a tal período foram fulminados pela decadência do direito ao lançamento tributário;.

DO DIREITO

4. Sob o título: “DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE AS VERBAS PAGAS AOS TRABALHADORES EMPREGADOS”, alega que:

4.1. a Constituição de 1988, no seu Art. 7º, XI, exclui da incidência da contribuição social o montante que é concedido ao trabalhador a título de participação nos lucros;

4.2. a norma Constitucional outorga ampla proteção aos trabalhadores, como meio de valorização social do trabalho de modo a possibilitar a participação dos mesmos nos lucros das empresas sem que tal verba configure hipótese de incidência da contribuição para previdência social;

[...]

4.5. apesar do requerente ter observado todos os requisitos previstos na Constituição Federal e na Lei 10.101/00, a Autoridade Fiscal, alegou inconsistências formais e materiais nos planos firmados e após listá-las descaracterizou os pagamentos firmados nos anos de 2007 e 2008;

5. Sob o título: “DAS SUPOSTAS IRREGULARIDADES NO ACORDO INTERNO FIRMADO PELO REQUERENTE NO ANO DE 2000”, alega que:

5.1. a irregularidade, apontada pela Fiscalização com relação ao programa próprio de PLR firmado em 2000, consiste na ausência de participação do sindicato na elaboração do acordo e o não arquivamento do documento na respectiva entidade (suposta não participação do Sindicato nas negociações) apega-se em suposto vício formal e desconsidera a realidade fática;

5.2. a suposta omissão alegada pela Agente Fiscal foi devidamente suprida a seu tempo, eis que tanto o Sindicato dos Bancários de São Paulo quanto a Confederação Nacional dos Trabalhadores em instituições Financeiras, reconheceram e ratificaram expressamente o Acordo Interno firmado no ano de 2000, por meio dos Acordos Coletivos firmados pelo Requerente relativamente aos anos de 2007, 2008 e 2009. Transcreve cláusulas contratuais que tratam dos programas específicos mantidos pelos Bancos Acordantes;

5.3. o fato de o representante sindical não ter participado das negociações que resultaram no acordo firmado no ano 2000, não consistiu em irregularidade quanto ao conteúdo do instrumento, eis que posteriormente as Entidades Sindicais reconheceram e ratificaram referidas tratativas, não havendo nenhum prejuízo para os trabalhadores, nem tampouco qualquer vício apto a descaracterizar as verbas pagas a título de PLR;

[...]

5.6. o Requerente fez publicar em jornal de grande circulação a comunicação sobre a eleição da comissão de empregados cujo prazo para inscrição se encerrou em 07/06/2000 e, após a publicação se inscreveram e foram eleitos para a comissão representativa dos empregados os seguintes: Maria Angélica Kiyomi Shimono; Kátia Evangelista Silva; Mauro da Mota (suplente); Jose Luiz Camanho; Luis Emanuel Magnoler; Carolina Roxana Oliver e; Alexandre de Azara

5.7. de forma transparente e com lisura foi lavrada Ata de Reunião e Constituição da Comissão de Empregados em 14/06/2000 (doc. nº 15), sendo que em 19/06/2000, foi publicado em jornal de grande circulação, a eleição da comissão, abrindo-se prazo para impugnação (doc. 16);

5.8. somente após todo o devido processo de escolha dos representantes dos empregados é que foi efetivamente discutido e aprovado o acordo para pagamento de PLR em 28/06/2000;

5.9. após formalizado o acordo interno para pagamento de PLR, o Requerente notificou extrajudicialmente, em 07/07/2000, tanto o Sindicato dos Bancários de São Paulo, quanto a Confederação Nacional dos Trabalhadores em Instituições Financeiras, a fim de que referidas entidades arquivassem os acordos (doc.. 17 e 18);

[...]

5.13. não houve qualquer prejuízo aos empregados, assim não existe fundamento para se desconsiderar o acordo firmado internamente pelo Requerente e a comissão eleita pelos trabalhadores;

5.14. a suposta irregularidade alegada pela Agente Fiscal, como causa para descaracterização das verbas pagas a título de PLR, relacionada à falta de participação do sindicato na negociação do programa interno de PLR, deve ser liminarmente afastada, na medida em que as próprias entidades Sindicais reconheceram e ratificaram o referido acordo firmado em 2000, cumprindo com o disposto no artigo 2º, I e § 2º da Lei nº 10.101/00, ausente ademais qualquer prejuízo a ensejar a nulidade do referido acordo interno.

5.15. Sob o título: “Da suposta ausência de clareza e objetividade do acordo de PLR interno firmado em 2000”, alega que:

5.16. das considerações da Agente Fiscal, que transcreve, demonstram entendimento subjetivo, incompatível com o exercício da função administrativa, que se afasta das exigências previstas em lei, ferindo o princípio da legalidade;

5.17. que o Art. 7º, XI, da CF incluiu entre os direitos dos trabalhadores a participação nos lucros ou resultados da empresa, sublinhando a desvinculação de tais valores, por natureza, da remuneração, nos termos da Lei; que tal dispositivo considera Participação nos Lucros ou Resultados apenas e tão somente valores pagos nos termos da legislação regulamentadora e, é esse o motivo pelo qual é constitucional a previsão da Lei de Custeio que não fixou natureza salarial alguma à verba, fixando o parâmetro do que pode ser PLR;

5.18. nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, somente a distribuição de lucros praticada nos termos da legislação que a regulamentou é coberta pelo fenômeno da não incidência. A afronta aos critérios ali estabelecidos desqualifica o pagamento, tornando-o mera recorrência do contrato de trabalho, vale dizer, remuneração para fins previdenciários e como tal tributada, logo, não é PLR, porque deixou de cumprir as exigências legais.

5.19. Discorre sobre a regulamentação do pagamento da PLR, desde a edição da MP nº 794/94 e, sobre a interpretação da Lei nº 10.101/2000, para concluir que o § 1º, do art. 2º desta Lei, que contem a expressão: "podendo ser considerados entre outros (...)", conduz à interpretação de que os incisos concedem meros caminhos a ser ou não ser eleito pelas partes aderentes, portanto, sem qualquer repercussão na natureza da verba a ser paga, entende, assim, que as partes são soberanas para a fixação dos critérios a serem utilizados como delimitadores do percentual a ser pago a título de PLR, bastando tão somente que as regras sejam claras e objetivas, que é o caso dos autos;

[...]

6. Do Programa Próprio de PLR, alega que:

6.1. negociou a forma com que se daria a repartição de seus lucros com os empregados e que os critérios foram disciplinados no acordo interno então formalizado;

6.2. o acordo optou pela previsão de individualização de resultados aferidos, mediante avaliação de desempenho, estando, portanto, estrita e perfeitamente observada a exigência legal de negociação entre as partes quanto à divisão dos lucros da empresa, e fixados critérios e regras claros e objetivos, de conhecimento prévio dos empregados.

6.3. existe variação no percentual do Lucro a ser dividido entre grupos e, que é justificada pelas peculiaridades do negócio bancário a que se dedica, além de fatores que levam em conta o número de participantes e a proximidade de cada qual com o resultado do mesmo negócio, assim, a área comercial tende a ser contemplada com percentual maior na distribuição dos lucros.

[...]

6.5. o percentual individual leva em consideração a posição ocupada na classificação do grupo que são definidas por comitês de avaliação, compostos por executivos das áreas avaliadas, assim como de áreas convidadas;

6.6. todos os profissionais da organização são sujeitos à um processo de avaliação de desempenho que é composto por três partes: a) uma avaliação de resultados b) uma avaliação de competências e c) uma discussão de grupo de avaliação;

6.7. o critério utilizado pelo Requerente não utiliza o sistema puro de metas financeiras, o critério que adota prioriza a busca por indicadores quantitativos e qualitativos, devidamente apontados em avaliação de desempenho, sendo que o trabalhador conhece regras e fatores determinantes da aferição do desempenho e consequente repercussão no resultado do PLR devido a cada qual;

[...]

6.9. em relação aos funcionários da Tesouraria, o PLR é calculado levando-se em consideração um percentual do resultado do seu negócio, ou seja, quanto mais eficiente seja o funcionário maior será seu PLR e, mais contribuirá com a aproximação entre trabalho e capital;

[...]

6.12. as regras e critérios podem, em uma avaliação pessoal, ser consideradas como o ideal possível, sujeito a naturais aperfeiçoamentos, resultantes da vontade das partes e externadas no instrumento de negociação coletiva; o Estado ao interferir nesse processo a fim de desqualificar a natureza do pagamento, além de ferir a autonomia, contraria toda a regulamentação da PLR;

6.13. ao contrário do que alega a Agente Fiscal o conteúdo do modelo de formulário instituído internamente a partir de 2008 é público e, durante a fase de fiscalização, os trabalhadores do Requerente apresentaram à Autoridade Fiscal formulários de avaliações referentes ao ano de 2008, o que revela o descabimento da argumentação a respeito do desconhecimento do respectivo teor. Requer a juntada de referidos documentos, tomados por amostragem (doc. nº 19);

6.14. para desconstituir o argumento da Agente Fiscal no sentido de que as avaliações de desempenhos não trazem assinaturas, nem data de ciência, o que impossibilitaria a comprovação do momento em que o trabalhador tomou conhecimento das metas envolvidas no pagamento, requer a juntada de declarações dos trabalhadores, informando não somente o prévio conhecimento e ciência sobre os cronogramas dos processos de avaliações de desempenho realizados semestral e anualmente, para fins de apuração do valor a ser pago a título de Participação nos Lucros e/ou Resultados, nos anos de 2007, 2008 e 2009, como, igualmente, que participaram e tiveram ciência de seus resultados (doc. 20 a 29);

6.16. os trabalhadores são orientados sobre como participar da avaliação através de um sistema especialmente desenvolvido para tal fim (doc. 34, 35 e 36); onde podem ver de forma clara e objetiva os indicadores e quantitativos que devem alcançar para fazer jus a uma boa pontuação e, obter uma melhor participação nos lucros da instituição (doc. 37, 38 e 39); do sistema virtual o Requerente não dispõe mais dos comprovantes de acesso dos funcionários relativos aos anos de 2007 e 2008, contudo, no que se refere ao ano de 2009, requer a juntada de planilha indicando por amostragem, que funcionários acessaram o sistema para participação do processo de avaliação (doc. 40);

6.17. tal como operou a Agente Fiscal, também a Requerente utiliza a prova por amostragem;

6.18. ao contrário do infundado arrazoado da Agente Fiscal, o acordo próprio de PLR firmado internamente pelo Requerente se ajusta aos preceitos da Lei nº 10.101/2000, sendo que as regras substantivas (direito ao PLR) e as adjetivas (meio de alcançar o escopo do programa) são claras e objetivas e de conhecimento de todos os trabalhadores;

7. No item: DAS SUPOSTAS IRREGULARIDADES NOS ACORDOS COLETIVOS FIRMADOS ENTRE SINDICATOS E FEDERAÇÕES, alega que:

7.1. os acordos coletivos firmados pelo Requerente com as entidades sindicais só fazem referência à complementação da participação nos lucros e resultados;

7.2. a participação já fora definida no acordo interno estatuído pelo Requerente, cuja base de aferição é a avaliação interna realizada a cada ano,

7.3. os objetivos a serem alcançados pelo pessoal que trabalha para o Requerente são traçados, intencionalmente, antes mesmo da assinatura do acordo de PLR entre os Bancos e o Sindicato dos Empregados, de modo que a data da assinatura é tão somente o coroamento do processo de negociação.

7.4. aquele que alcançar os indicadores quantitativos e qualitativos traçados no sistema de avaliação de desempenho contribuindo para o aumento da produtividade do Banco, vez que o lucro aumenta, faz terá o direito subjetivo à percepção da complementação do PLR já adquirido no âmbito interno do Banco; basta que o lucro seja igual ou maior do que o valor definido pelo ente sindical para que o empregado faça jus à complementação de PLR;

7.5. que a assinatura do documento não é formalidade exigida por lei para a validade do ato, que é, tão somente ato de culminação formal do que fora avençado entre as partes contratantes. É justamente em razão da característica complementar da verba paga aos empregados do Requerente como decorrência dos acordos firmados com a entidade sindical que as partes expressamente acordaram a validade retroativa da norma, eis que não existe nenhum prejuízo aos empregados, pois todos já sabiam previamente quais indicadores deveriam alcançar para fazer jus à complementação do PLR;

7.6. em respeito ao artigo 7º, XXVI, da Constituição Federal, que assegura o pleno reconhecimento da negociação coletiva, deve ser validado o acordo coletivo de trabalho que estabelece a retroatividade dos termos do ajuste anterior;

7.7. que a negociação coletiva fez refletir a vontade flexibilizadora das partes quanto à parcela acessória ao salário, não trouxe qualquer prejuízo aos trabalhadores, mesmo

porque não evidenciado que a empresa estivesse mascarando recomposição salarial por meio do parcelamento mensal da PLR;

8. No item: DOS SUPOSTOS PROBLEMAS GERAIS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO EM TODOS OS ACORDOS FIRMADOS PELO REQUERENTE, alega que:

8.1. alegou ainda a Agente Fiscal "problemas gerais", que envolvem todos os instrumentos de negociação que deram origem à PLR: Convenção Coletiva; Acordos Coletivos de PCR e Programa Próprio de PLR, dentre os supostos problemas estaria a existência de mais de dois pagamentos no mesmo ano civil a título de PLR, consoante demonstrado por amostragem pela Agente Fiscal; tais argumentos não se sustentam pois, o lançamento tributário como atividade administrativa vinculada da administração pública, deve sempre se pautar pelo princípio da legalidade, sob pena de nulidade;

8.2. a Lei nº 10.101/2000, ao dispor sobre as regras gerais da PLR, não veda nem impede que a empresa firme ou assine mais de um acordo, seja por meio de comissão de empregados seja mediante acordo ou convenção coletiva. O Requerente firmou seis instrumentos que viabilizaram o pagamento de PLR ou PCR, aos seus empregados, sendo um deles interno e os outros cinco por meio de entidades sindicais representantes dos empregados;

[...]

8.4. para cada programa de PLR assinado somente poderá haver dois pagamentos no mesmo ano, de modo que havendo mais de um programa ou instrumento cada qual poderá gerar dois pagamentos no mesmo exercício, este fato não afronta as disposições da Lei nº 10.101, de 2000, que não vedou, em nenhum dos respectivos dispositivos, a formalização de mais de um instrumento ou acordo;

8.5. analisando a tabela elaborada pela Agente Fiscal, verifica-se que mesmo tendo alguns trabalhadores, recebido mais de dois pagamentos a título de PLR ou PCR em um mesmo exercício, constata-se que cada verba se referia a instrumentos distintos; quanto ao mesmo instrumento não existem mais de dois pagamentos em nenhum dos anos que foi objeto do lançamento fiscal; a tabela elaborada pela Agente Fiscal faz prova a favor do Requerente, por demonstrar de forma clara e inequívoca, que considerado cada acordo firmado para fins de pagamento de PLR ou PCR, não houve mais de dois pagamentos no mesmo exercício civil;

8.6. a interpretação engendrada pela Agente Fiscal, atenta contra o princípio da legalidade, eis que cria obrigação ou restrição não imposta na Lei nº 10.101/2000, não havendo irregularidade nos acordos coletivos e convenções coletivas capaz de descaracterizar os pagamentos realizados a título de PLR e PCR;

[...]

8.8. não existe nenhuma irregularidade na ocorrência de mais de dois pagamentos anuais a título de PLR ou PCR, desde que previstos no instrumento de negociação coletiva;

9. No item: DA SUPOSTA IRREGULARIDADE DECORRENTE DA VARIAÇÃO DE PLR RECEBIDAS PELOS FUNCIONÁRIOS, alega que:

9.1. é descabida a argumentação da Agente Fiscal a respeito da diferença dos montantes pagos a título de PLR em relação ao salário anual, que o programa de PLR do ITAU BBA S/A leva em consideração o desempenho individual do empregado, é lógico que ocorra

oscilação dos valores pagos em razão do atingimento distinto de indicadores quantitativos e qualitativos; há áreas que tendem a auferir percentual mais acentuado na distribuição dos lucros dada a sua natureza e aos fins do programa; junta relatório de pesquisa elaborada pela empresa Mercer, (doc. 41), de julho/2012, que apresenta o *mix* entre remuneração fixa e remuneração variável praticado em ramo específico do mercado nos anos 2007 a 2012;

9.2. o fato de haver variações nas participações dos empregados no lucro da empresa não causa mal estar entre os trabalhadores; a forma de avaliação clara e transparente permite que cada qual atinja, em outro momento, os parâmetros traçados e melhore o respectivo desempenho; que se estimula a natural e legítima competitividade entre os trabalhadores;

9.3. são totalmente improcedentes as exigências formuladas nos autos de infração que integram este processo administrativo; que as verbas pagas a título de PLR observaram rigorosamente os critérios formulados pela Lei nº 10.101/2000, não havendo que se falar em incidência das contribuições previdenciárias sobre elas.

10. No item: DA NÃO INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE OS VALORES PAGOS A TÍTULO DE PLR AOS TRABALHADORES ADMINISTRADORES, alega que:

10.1. a Agente Fiscal cometeu equívoco ao identificar como salário de contribuição o montante de verbas atribuída a título de participação nos lucros aos administradores da Impugnante por erro na interpretação do termo *trabalhador*;

10.2. o termo trabalhador, previsto no artigo 7º, da Constituição Federal de 1988, deve ser interpretado da forma mais ampla e comum possível, (todos aquele que vivem do trabalho, incluídos os administradores), destaca que o Supremo Tribunal Federal, órgão ao qual é atribuída a função de interpretar a Constituição Federal, já se pronunciou no sentido de que as palavras e termos utilizados pela Carta Constitucional não podem ser ignorados pela Administração Pública, apenas para viabilizar a tributação, transcreve voto vencedor do Ministro Marco Aurélio proferido nos autos do RE nº 166.7729/ RS; e sobre interpretações de normas menciona lições de Celso Ribeiro Bastos e Carlos Ayres Britto;

[...]

10.5. comanda a Lei n. 8.212, de julho de 1991 que a base de calculo é o denominado salário de contribuição que consiste em um dos conceitos fundamentais do Plano de Custeio, e por força cogente dessa catalogação legal não é base de cálculo e, portanto, não integrará salário de contribuição social, a modalidade de pagamento catalogada como participação nos lucros ou resultados, expressamente excluído do campo de incidência pela Constituição e do artigo 28,§ 9º, alínea "j", da Lei nº 8.212/91;

[...]

10.8. o Fisco Federal não pode instituir, a seu talante, nova base de cálculo do tributo, violando a rigidez do sistema, a estrutura peculiar da seguridade social, a ordem jurídica vigente no Estado Democrático de Direito, valores todos que exigem constitucionalidade, legalidade e representatividade na atividade normativa;

10.9. Participação nos Lucros não se confunde com salário legal ou convencionalmente estabelecido; a hipótese de incidência não é o trabalho e, sim, o resultado positivo do exercício financeiro de certo empreendimento; a tipificação do valor como base impositiva não decorre do âmbito contratual onde a importância restou transferida, contudo da natureza jurídica e da origem do crédito recebido pelo segurado do RGPS;

10.10. somente poderá ser qualificada como base de cálculo a importância cujo pagamento ou crédito, observadas as particularidades da hipótese, ensejou a incidência; os valores (PLR) não obstante terem sido pagos tangencialmente ao pacto laboral, são indiferentes à incidência, não integrando a mensuração, nem repercutindo, pela ausência de confirmação, no tributo;

[...]

10.12. o enunciado no § 9º, art. 28, da lei nº 8.212/91 descreve regra de isenção, blindando os ganhos decorrentes de programas de participação nos lucros ou resultados (PLR) da empresa, quando pagos ou creditados de acordo com a lei específica;

10.13. a norma que rege o PLR aos administradores é a Lei nº 6.404 de 1976, lei que baliza o programa, caracterizando a forma e a matéria à constituição desse negócio jurídico, observadas as regras previstas na lei, estar-se-á diante de um programa de LR, dado que isenta a constituição do crédito tributário;

10.14. na Lei nº 8.212 de 1991, está claro que não integra o salário de contribuição a participação nos lucros, qualquer participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga de acordo com lei específica, no caso, tem se como especifica a Lei nº 6.404 de 1976, das Sociedades Anônimas, portanto, é irrelevante o fato do administrador ou membro do conselho de administração da sociedade ser enquadrado na categoria de contribuinte individual

[...]

10.17. Conclui que a verba denominada PLR distribuída aos administradores da Requerente não se insere no conceito de salário de contribuição, não há que falar em recolhimento de contribuição previdenciária patronal, impondo-se o cancelamento do presente auto;

DO PEDIDO

11. A Impugnante solicitou que sejam acolhidas as preliminares suscitadas:

11.1. nulidade dos autos de infração por violação ao disposto no artigo 146 do Código Tributário Nacional, eis que, não pode a Autoridade Fiscal, após inúmeros pagamentos realizados a título de PLR e PCR, nos anos de 2007 a 2009, com a expressa chancela da Receita Federal do Brasil, a qual fiscalizou e analisou todos os instrumentos (acordo interno de PLR, acordos coletivos de trabalho e convenções coletivas) que embasaram tais pagamentos no ano de 2009, simplesmente mudar seus critérios e retroagir tal entendimento para períodos pretéritos, em total prejuízo do Requerente;

11.2. ocorrência da decadência do direito do Fisco de lançar os supostos créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em períodos anteriores a 20 de junho de 2007, eis que decorreram mais de cinco anos entre a data dos fatos geradores e a Notificação da lavratura dos autos de infração (20/06/2012), consoante a regra prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional;

11.3. Requer, seja a Impugnação regularmente processada e acolhida, e sejam cancelados os Autos de Infração pela não incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas aos empregados e administradores a título de Participação nos Lucros.

A Turma Julgadora de Primeira Instância julgou improcedente a impugnação apresentada, restando a decisão assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

LANÇAMENTO. ARGÜIÇÃO DE NULIDADE. FORMALIDADES LEGAIS. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.

Não procede a argüição de nulidade do lançamento quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

O Auto de Infração (AI) que se encontra revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, pode ser exigido nos termos da Lei.

ATO ADMINISTRATIVO. PRESUNÇÃO DE LEGITIMIDADE. SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA

Os atos administrativos, qualquer que seja sua categoria ou espécie, nascem com a presunção de legitimidade, independentemente de norma legal que a estabeleça. Essa presunção decorre do princípio da legalidade da Administração.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com o entendimento sumulado da Egrégia Corte (Súmula nº 08/2008) e do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social, na hipótese de lançamento de ofício, utiliza-se a regra geral do art. 173, I, do CTN.

PEDIDO DE JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, e quando os elementos do processo forem suficientes para o convencimento do julgador.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/08/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/12/2007 a 28/02/2008, 01/07/2008 a 31/08/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. EXCLUSÕES LEGAIS

Considera-se salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

Os pagamentos de verbas em desacordo com as hipóteses taxativas de sua exclusão integram o salário de contribuição e sobre estes valores incidem as contribuições sociais. Artigo 28, I c/c § 9º da Lei 8.212/91 e art. 214, § 9º do Decreto 3.048/99.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS PATRONAIS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO

Tendo a empresa remunerado seus segurados com verbas integrantes do salário de contribuição previdenciário, torna-se obrigada ao recolhimento das contribuições patronais incidentes sobre tais valores.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO EMPREGADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Para o contribuinte individual, o fato gerador da contribuição previdenciária ocorre com o exercício de atividade remunerada, incidindo a contribuição sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título no decorrer do mês.

Integra a remuneração a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2007 a 31/03/2007, 01/07/2007 a 31/08/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/01/2008 a 28/02/2008, 01/07/2008 a 31/08/2008

CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS A TERCEIROS.

Em decorrência dos artigos 2º e 3º da Lei nº 11.457/2007 são legítimas as contribuições destinadas a Terceiras Entidades incidentes sobre o salário de contribuição definido pelo art. 28 da Lei 8.212/91.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/08/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007, 01/12/2007 a 28/02/2008, 01/07/2008 a 31/08/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. INFRAÇÃO OMISSÃO DE FATOS GERADORES DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA GFIP.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária. Art. 32, IV, parágrafo 5º, da Lei 8212/91. Constitui infração deixar de preparar folhas de pagamento das remunerações pagas ou creditadas a todos os segurados a seu serviço, de acordo com os padrões e normas estabelecidos pelo órgão competente da

Seguridade Social, conforme previsto na Lei n. 8.212, de 24.07.91, art. 32, I, combinado com o art. 225, I e parágrafo 9º, do Regulamento da

Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto n. 3.048, de 06.05.99. Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte foi cientificado do Acórdão 1641.600 14ª Turma da DRJ/SP1, em 30/11/12 (fl. 1.167), mediante Aviso de Recebimento - AR.

Sobreveio recurso voluntário em 28/12/12 (fls. 1.170 a 1.243). Em apertada síntese, o recorrente repisa os fundamentos da impugnação e rebate ponto a ponto dos itens constantes do Acórdão da Impugnação.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou contrarrazões às fls. 1.250/1.291, requerendo seja negado provimento ao recurso voluntário para manter a decisão recorrida.

Discorre a PGFN acerca das preliminares argüidas pelo recorrente sobre nulidade do lançamento nos termos no art. 146, CTN, bem como acerca da decadência, que, segundo a PGFN, no caso deve ser aplicado o art. 173, I, CTN.

Menciona a Procuradoria que:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalmente em 10/08/2016

por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalment

e em 12/09/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

- o pagamento de PLR deve atender cumulativamente os requisitos:

a) deve ter sido objeto de negociação entre a empresa e seus empregados. Tal negociação pode ser feita através de acordo celebrado por uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por convenção ou acordo coletivo;

b) os instrumentos de negociação devem conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos de participação, como índice de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente;

c) o instrumento de acordo celebrado deverá ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

d) a periodicidade mínima para pagamento deve ser de um semestre e no máximo duas vezes no mesmo ano;

- relativamente ao plano próprio, elaborado por comissão de empregados juntamente com o empregador, a fiscalização especificou a ausência de participação do sindicato representativo da categoria profissional e que ainda que fosse superada essa ausência, remanesceria o não atendimento ao requisito consubstanciado na existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

- que especificamente aos Acordos Coletivos, firmados com o objetivo de estabelecer uma participação complementar nos resultados PCR, tem-se ainda o fato de que não houve elaboração prévia do plano para distribuição de resultados.

- que segundo o relatório fiscal, o contribuinte efetuou a distribuição de lucros em diversos meses do ano de 2007 e 2008, sem observar o limite da periodicidade estabelecido no § 2º do art. 3º da Lei 10.101/2000;

- a previsão legal não facultou às partes o uso concomitante dos instrumentos previstos, devendo ser feita a eleição por uma das ferramentas de negociação;

- que o contribuinte não carrou qualquer prova que demonstre o atendimentos aos requisitos para participação nos lucros, de acordo com o art. 152, § 1º, da Lei das Sociedades Anônimas.

Às fls. 1306/1349, o contribuinte junta comprovante de recolhimento de contribuições previdenciárias relativas aos meses de janeiro a junho de 2007, período o qual postula reconhecimento de decadência diante da aplicação do art. 150 §4º, CTN.

O recorrente acosta em 16/02/2016, Parecer do jurista Ministro Ventuil Abdala (fls. 1428/1453), em que formula questionamentos acerca do programa próprio de participação nos lucros firmado mediante Acordo Coletivo.

Na mesma data, acosta Termo de Constatação, emitido pela empresa KPMG Tax Advisors Ltda. (arquivo não paginável), que teve por escopo a satisfação dos quesitos:

Nesse contexto, o presente termo de constatação tem por objetivo responder os quesitos descritos a seguir, os quais foram apresentados pelo Departamento Jurídico Tributário do Banco Itaú BBA S.A., como segue:

Quesito 1: O Banco Itaú BBA S.A. possuía programas próprios de participação nos lucros e resultados dos empregados durante o ano-calendário de 2007 e primeiro semestre do ano-calendário de 2008?

Quesito 2: A partir da resposta fornecida no quesito 1 e com base nas regras descritas nos programas próprios de participação nos lucros e resultados dos empregados do Banco Itaú BBA S.A., favor constatar:

2.1) Quais eram as métricas de performance estabelecidas para o ano-calendário de 2007 e para o primeiro semestre do ano-calendário de 2008?

2.2) Com base em duas memórias de cálculo de PLR “piloto”, aleatoriamente indicadas pelo Banco Itaú BBA S.A., relativas a duas áreas distintas da instituição (Atacado e Tesouraria), por favor constatar se as métricas de performance estabelecidas no Programa de Participação nos Lucros do Banco Itaú BBA S.A. foram efetivamente aplicadas nas duas memórias de cálculo indicadas.

2.3) Recalcular os valores constantes nas duas memórias de cálculo da PLR “piloto” (quesito 2.2) e constatar se há diferenças entre os valores recalculados e os valores efetivamente pagos/calculados pelo Banco Itaú BBA S.A. nesses casos.

2.4) Pautando-se nos recálculos das memórias de cálculo “piloto” realizados para a resposta do quesito 2.3, favor replicar os critérios de recálculo para 103 outros casos aleatoriamente indicados pelo Banco Itaú BBA S.A. e apontar eventuais divergências.

Quesito 3: Com base nas respostas dos quesitos anteriores, favor confirmar se:

3.1) o Banco Itaú BBA S.A., em relação à amostragem dos 105 casos recalculados (incluindo os casos “pilotos”), respeitou as métricas de performance estabelecidas no programa próprio de PLR para fins de aplicação na avaliação individual dos cálculos efetuados pela instituição; e

3.2) foi apurada alguma diferença entre os valores recalculados para a resposta ao quesito 2.4 e os valores efetivamente pagos/calculados pelo Banco Itaú BBA S.A.

É o relatório.

Voto Vencido

O recurso ora analisado, possui os requisitos de admissibilidade do Decreto nº 70.235/72, motivo pelo qual merece ser conhecido.

Primeiramente, passo a analisar as preliminares de mérito argüidas pelo recorrente.

PRELIMINARES

Da Nulidade da Autuação por Violação ao Artigo 146 do Código Tributário Nacional

A recorrente alega que no Termo de Inicio de Procedimento Fiscal, lavrado em 26/05/2009, relacionado ao MPF nº 08.1.66.002009000112, a fiscalização intimou a recorrente a apresentar documentos referentes a participação nos lucros. Com isso, pretende demonstrar que a fiscalização já teve acesso em 2009 ao regulamento de PLR da recorrente e que na oportunidade nada questionou acerca dos pagamentos realizados.

Sustenta que "*passados apenas dois anos vem a mesma Receita Federal do Brasil e aponta inúmeras supostas irregularidades no mesmo regulamento de PLR interno???? De fato **houve uma mudança do critério jurídico que não pode retroagir**, em homenagem a regra esculpida no art. 146 do Código Tributário Nacional.*"

Entretanto, não assiste razão à recorrente. A regra do art. 146 tem a finalidade de impedir que o lançamento efetuado seja revisto em razão de erro de direito, evitando que a fiscalização efetue um lançamento e posteriormente pretenda revisá-lo com fundamento de que modificou a interpretação da norma que embasou o ato administrativo.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não é o caso dos autos, pois não houve alteração de critério jurídico anteriormente adotado pela Administração Tributária.

Assiste razão à PGFN quando constata (fls. 1.250/1.291):

Para que se pudesse falar em verdadeira alteração de critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, necessário se faria que a Administração Tributária tivesse um posicionamento consolidado no sentido de que pagamentos de PLR nos moldes realizados pela recorrente não se subsumiam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias e, relativamente a lançamentos contemporâneos a tal interpretação, a Fazenda Pública passasse a considerar que houve fato gerador dos tributos.

Descabe, nesse ponto, a alegação de nulidade por inobservância ao art. 146, CTN, devendo ser rejeitada a preliminar.

Da Decadência Parcial

O recorrente alega a ocorrência da decadência do direito do Fisco "*de lançar os supostos créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos em período anteriores a 20 de junho de 2007, eis que decorreram mais de cinco anos entre a data dos fatos geradores e*

a Notificação da lavratura dos autos de infração nºs 37.011.479-5, 37.011.480-9 e 37.011.478-7 (20/06/2012), consoante à regra prevista no art 150 § 4º do Código Tributário Nacional."

Inicialmente, registramos que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários nº 556664, 559882, 559943 e 560626, negou provimento aos mesmos por unanimidade, em decisão plenária que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, ambos da Lei 8.212/1991.

Na oportunidade, os ministros ainda editaram a Súmula Vinculante 08 a respeito do tema, a qual transcrevo abaixo:

Súmula Vinculante 8 STF:

"São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

É necessário observar os efeitos da súmula vinculante, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foi inserido pela Emenda Constitucional 45/2004, *in verbis*:

Art. 103-A.

*O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, **terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal**, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (grifei)*

Da leitura do dispositivo constitucional, pode-se concluir que, a vinculação à súmula alcança a administração pública e, por consequência, os julgadores no âmbito do contencioso administrativo fiscal.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

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

***I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;** (grifei)*

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

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

Por outro lado, ao tratar do lançamento por homologação, o Código Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

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.

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça que, nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação. Se, no entanto, o sujeito passivo não efetuar pagamento algum, nada há a ser homologado e, por consequência, aplica-se o disposto no art. 173 do CTN, em que o prazo de cinco anos passa a ser contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Verifica-se que o lançamento fiscal em tela se refere às competências de 01/2007 a 12/2008 e foi efetuado em 08/06/2012, cuja ciência do sujeito passivo ocorreu em 20/06/2012.

Com efeito, por tratar-se o lançamento de contribuições previdenciárias, aplica-se ao caso a Súmula nº 99 deste Egrégio Conselho:

Súmula 99 do CARF: 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

Logo, considerando que relativamente aos fatos-geradores a que se referem a presente autuação houve antecipação de pagamento parcial, conforme cópias das Guias da Previdência Social (GPS) de fls. 1.308 a 1.349, verifica-se que os valores apurados até a competência 05/2007, foram atingidos pela decadência, nos termos do art. 150, §4º, do CTN.

Com isso, devem ser excluídas do lançamento as competências de 01/2007 até 05/2007, já que o contribuinte teve ciência do lançamento em 20/06/2012.

NO MÉRITO

O presente processo administrativo, trata-se de contribuições previdenciárias (patronal, RAT, e de terceiros) sobre remunerações pagas pelo recorrente através de Programa

de Participação nos Lucros e Resultados - P.L.R (Programa Próprio, instituído através de Acordo Interno entre Banco e empregados) e Programa de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R. (através de Acordo Coletivo), ambos relativos de 01/2007 a 12/2008.

Passa-se à análise dos períodos não atingidos pela decadência (06/2007 a 12/2008).

A Constituição Federal, nos termos do art. 7º, inciso XI, assegura aos empregados o direito à participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração, quando concedida de acordo com lei específica, é, portanto, uma norma constitucional de eficácia limitada.

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;

Como se denota do dispositivo constitucional transcrito, trata-se de norma de eficácia limitada, cuja produção plena de efeitos foi condicionada à regulamentação pelo legislador infraconstitucional.

Nesse sentido, o entendimento do Supremo Tribunal Federal:

Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da CF. Necessidade de lei para o exercício desse direito. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da CF começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo.

(RE 398.284, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 23/9/2008, Primeira Turma, DJE de 19/12/2008.)

No mesmo sentido: RE 505.597 AgR AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 1º/12/2009, Segunda Turma, DJE de 18/12/2009; RE 393.764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 25/11/2008, Segunda Turma, DJE de 19/12/2008.

Em atendimento ao comando constitucional, sobreveio a Lei nº 10.101/2000, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e que, no artigo 1º dispõe ser a Participação nos Lucros e Resultados instrumento de integração entre o capital e trabalho, ou seja, é importante estratégia para atingir motivação e produtividade por parte dos empregados, lucro para as empresas e melhores condições sociais.

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.

A Participação nos Lucros ou Resultados, na forma concebida pela Lei 10.101/2000, **tem caráter notoriamente condicional**. Sua percepção está vinculada ao alcance de metas pelos empregados, estabelecidas por meio de negociação entre esses e o empregador.

Como ensina Fabio Campinho, na obra *Participação nos Lucros ou Resultados Subordinação e Gestão da Subjetividade*, o pagamento de valor desatrelado do alcance ou cumprimento de metas nada contribui para a integração capital e trabalho, configurando juridicamente salário sendo perfeitamente admissível que nestes casos o judiciário trabalhista considere o valor pago como parte integrante do complexo salarial. A incerteza é intrínseca à PLR. Sem a fixação prévia de um percentual sobre os lucros ou de metas a serem atingidas não pode haver participação. Pelo menos não segundo os ditames fixados pela Lei 10.101/2000. Este fator imponderável que faz com que o lucro a ser atingido ao final do exercício contábil não seja previsível a não ser por estimativas, que faz com que as metas possam ou não ser alcançadas, é o que torna o programa condizente com os dispositivos legais. Portanto, parcela fixa, sem qualquer condicionante, não é PLR.

A Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 ao estabelecer critérios, estabelece uma definição para “participação nos lucros ou resultados”, logo, se de acordo com a Lei 10.101/2000 é PLR imune à tributação, senão, apesar do “nome”, não é PLR e será integralmente tributado.

Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. **O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/2000, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.**

Para a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, a Lei nº. 10.101/2000 estabelece as seguintes condições:

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para

revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

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

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

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

...

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

A ausência de um desses requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como PLR. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000 estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

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

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

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

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica, isto é, se enquadre no estabelecido na lei 10.101/2000.

Assim, onde o legislador dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação.

Constatado o desrespeito à exigência legal, resulta descaracterizados os pagamentos como sendo PLR e passam à condição de pagamentos com natureza remuneratória.

NO PRESENTE CASO, AS INCONFORMIDADES APONTADAS PELA AUDITORIA FISCAL SÃO AS SEGUINTE:

*** *Quanto ao programa próprio - Programa de Participação nos Lucros e Resultados - P.L.R. (instituído através de Acordo Interno entre Banco e empregados em 2000):***

- elaboração sem a intervenção obrigatória do sindicato representativo da categoria profissional;
- falta de comprovação de seu registro e arquivamento na entidade sindical;
- inexistência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas,

*** *Quanto ao programa de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R., (instituído através de acordos coletivos em 2007 e 2008):***

- celebração em data posterior a que se referem os resultados distribuídos;
- inexistência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o benefício da participação.

*** *Problemas gerais (relativo ao Programa Próprio - P.L.R. e Acordo Coletivo de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R.)***

- distribuição de lucros e resultados em periodicidade superior ao determinado em lei;
- existência de grandes discrepâncias no valor da PLR em relação ao salário.

Assim, passo a analisar as supostas inconformidades mencionadas acima, as quais foram elencadas no Relatório Fiscal (fls.519/552).

DO PLANO PRÓPRIO - Programa de Participação nos Lucros e Resultados - P.L.R.

Da Participação do Sindicato na Elaboração do Plano Próprio de P.L.R. e do Arquivamento na Entidade Sindical

O programa próprio de participação nos lucros, se deu mediante negociação entre o recorrente e seus empregados e foi assinado em 28/06/2000, sendo vigente a partir de 01 de janeiro de 2000 por prazo indeterminado (fls. 187/200).

A autoridade fiscal autuante constatou no Relatório Fiscal (fls. 519/552):

5.18 Desse programa são partes: Banco BBA Creditanstalt S.A (antiga razão social do Banco Itaú BBA S.A) e seus empregados, ambos representados por comissões. Todavia, não houve a participação de um representante sindical nessa negociação.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalmente em 10/08/2016

por ALICE GRECCHI, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO, Assinado digitalment

e em 12/09/2016 por JOAO BELLINI JUNIOR, Assinado digitalmente em 08/08/2016 por ANDREA BROSE ADOLFO

Impresso em 13/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

5.19 A própria Ata da Reunião, de 28 de junho de 2000, a qual aprova o programa, registra a ausência das entidades de classe no processo. Ademais, o aditivo ao acordo, celebrado em 15 de abril de 2008, igualmente não possui a assinatura de um representante sindical.

Insurge-se o recorrente argumentando que o não ingresso da entidade sindical nas negociações não é culpa sua, pois notificou a tempo o sindicato para exercer o direito à participação e, de outra forma, essa falta teria sido sanada em virtude de os sindicatos terem reconhecido e ratificado expressamente esse acordo por meio dos Acordos Coletivos firmados nos anos de 2007 e 2008.

O recorrente em suas razões expostas no recurso voluntário alega que:

[...]

Portanto, ao contrário do entendimento mantido pela decisão "a quo", o fato de o representante sindical não ter participado das negociações que resultaram no acordo firmado no ano 2000, não consistiu em nenhuma irregularidade quanto ao conteúdo do instrumento, eis que posteriormente as próprias Entidades Sindicais reconheceram e ratificaram referidas tratativas, não havendo, pois, nenhum prejuízo para os empregados, nem tampouco qualquer vício apto a descaracterizar as verbas pagas a título de PLR. Não se pode deduzir, portanto, que ocorra a incidência fiscal.

[...]

Embora o recorrente tenha juntado documentos de convocações de sindicatos para integrar as comissões de trabalhadores para a elaboração dos planos (fls. 204/205), a negativa ou omissão deles não pode ser entendida como apta a legitimar o instrumento de negociação, tendo em vista que o recorrente deveria ter utilizado de procedimentos legais para sanar esta ausência, dentre eles o art. 616 da CLT que assim dispõe:

"...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.

§ 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.

§ 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 do Trabalho e Previdência Social, ou se malograr a negociação entabulada, é facultada aos sindicatos ou empresas interessadas a instauração de dissídio coletivo.

Neste sentido cabe citar decisões administrativas, como no caso do Acórdão nº 20600853, do Processo 36624.015848/2006-47, com voto vencedor da conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DESCUMPRIMENTO DA LEI 10.101/2000 PARCELA REMUNERATÓRIA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Nos termos do art. 2º da Lei 10.101/2000, duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados de forma a afastar a sua natureza salarial: Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; E Convenção ou acordo coletivo de trabalho.

Empresa realizou acordo diretamente com os empregados sem a interveniência do sindicato, descumprimento legal. ”₂

“No acordo que firmou a PLR, em que há uma comissão representativa, não há a participação de representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

Há, na defesa, juntada de declaração de representantes sindicais que afirmam, posteriormente ao lançamento, fls. 0230 e 0231, que foram realizadas diversas negociações coletivas de trabalho com a recorrente que resultaram, a cada ano, em PLR e que os termos estão arquivados no sindicato.

Pela legislação, verifica-se que o diploma legal determina que o sindicato se faça presente na celebração do termo que fundamenta a PLR, seja por indicação de representante na comissão representativa dos segurados empregados, seja por termo firmado por acordo ou convenção coletiva.

Assim, a legislação não obedecida, e os pagamentos de PLR devem ser conceituados como SC.

Com efeito, analisando os documentos do processo, verifica-se que às fls. 173/179, foi acostado pelo recorrente os instrumentos de Acordo Coletivo da Participação Complementar nos Resultados, referente aos exercícios de 2007 e 2008.

Da leitura dos referidos instrumentos, especificamente da cláusula sexta (fl. 175), que transcrevo, consta à ratificação da entidade sindical, vejamos:

Cláusula Sexta - programas Específicos mantidos pelos BANCOS ACORDANTES

Ficam expressamente reconhecidos e ratificados Programas de participação nos Lucros ou Resultados próprios referentes aos exercícios de 2007 e 2008, conforme relação constante no Anexo I deste Acordo, mantidos pelos BANCOS ACORDANTES com os objetivos, indicadores e forma de aferição já estabelecidos e inseridos nos próprios programas, nas respectivas vigências, nos moldes do parágrafo 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/00.

Em que pese haja a ratificação do sindicato relativamente ao plano próprio do banco através da cláusula constante do acordo coletivo (supratranscrita), essa "concordância" a

posteriori, não tem o condão de reconhecer retroativamente a participação da entidade sindical da categoria quando da formalização da negociação, ocorrida em 28/06/2000.

E quanto ao arquivamento, ainda que o mesmo tenha ocorrido (fl. 177), pois está anexado ao Acordo Coletivo de Participação Complementar, verifica-se que não houve a participação do sindicato da classe quando da sua elaboração.

Para finalizar, utilizo as palavras da Procuradoria da Fazenda em suas contrarrazões (fls. 1.271).

Ademais, ao contrário do que defende o banco recorrente, a manifestação posterior do sindicato não tem o condão de suprir tal omissão, pois as tratativas que antecederam a assinatura do acordo já estão irremediavelmente maculadas.

Neste contexto, entendo que restou desatendido o requisito da Lei que prevê a participação de representante do sindicato na elaboração do Plano Próprio de Participação Complementar nos Resultados.

Da Ausência de Regras Claras e Objetivas

Para que o segurado empregado tenha direito à PLR não há necessidade de lucro por parte da empresa, podendo ser paga em função de um resultado. O resultado, conforme previsto na Lei nº. 10.101/2000, é um resultado que se baseia em regras claras e objetivas de metas a serem alcançadas e que tem o intuito de incentivar a produtividade.

O Relatório Fiscal em fls. 531 conclui:

5.34 Segundo o disposto no Programa Próprio, a PLR, será paga de acordo com as condições nele estabelecidas. Todavia, o texto resume-se a exaustivamente descrever o procedimento de avaliação individual, não apontando em momento nalgum as metas que deverão ser atingidas para que o empregado se tome beneficiário da participação. O modelo de Formulário de Avaliação instituído em 2000 aponta genericamente os pontos passíveis de avaliação, mas não apresenta-coeficientes, nem possíveis diferenças entre segmentos a serem avaliados. Ademais, um novo modelo foi instituído internamente em 2008, não sendo público seu conteúdo.

5.35 Durante a auditoria foram apresentados, por amostragem, Demonstrativos das Bases de Cálculo de PLR, bem como Avaliações Individuais de Desempenho.

5.36 Os Demonstrativos de Cálculo são divididos em 3 segmentos: Atacado, Tesouraria e Investment Banking. Para o segmento Atacado, a base de cálculo é fixada como uma % da criação do valor do banco, distribuído entre os grupos de avaliação de desempenho. Para o segmento Tesouraria: % do resultado da área, distribuído conforme modelo específico. E para o segmento Investment Banking: % do resultado da área, distribuído conforme modelo específico. Sendo que: (a) criação do valor do banco significa o lucro líquido gerencial antes da provisão de PLR, deduzido o custo de capital necessário para

cobrir o risco das operações e a PLR da Tesouraria e Investment Banking; (b) resultado da Tesouraria significa receita líquida de impostos (PIS e Cofins) e custos de capital; e (c) resultado de Investment Banking significa receita líquida de impostos (PIS e Cofins, transferências para a Corretora e custos diretos e indiretos (exceto custo de pessoal).

5.37 As Avaliações de Desempenho, por sua vez, não trazem assinaturas, nem data de ciência, sendo impossível a comprovação de quando o empregado tomou conhecimento das metas envolvidas no pagamento.

5.38 A partir do Programa Próprio de PLR, podemos nos questionar, por exemplo, qual o desempenho nos diferentes segmentos de atuação da empresa necessário para que sejam distribuídos os lucros ou resultados? Salientamos que somente nos Demonstrativos de Cálculo apresentados foi possível constatar a existência de diferentes segmentos de atuação, os quais, por sua vez, receberão a PLR a partir de bases distintas de cálculo. E ainda, qual o desempenho individual esperado para esse mesmo benefício seja recebido por cada empregado?

5.39 Diante da inexistência de respostas às indagações acima, vemos que não é possível identificar no instrumento decorrente da negociação as citadas regras pertinentes à fixação e cumprimento do acordado. Não é possível identificar, inclusive, qual o valor deveria ser pago aos empregados a título do PLR, caso as metas e objetivos fossem atingidos, desobedecendo por consequência o estabelecido na Lei nº 10.101/00.

5.40 A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

O recorrente, por sua vez, sustenta:

Força reconhecer: os critérios que atribuem direitos de participação nos resultados da empresa devem ser fixados, soberanamente, pelas partes interessadas. O termo utilizado pelo legislador - podendo - é próprio das normas facultativas, não se confundindo com o empregado pelas normas cogentes. O preceito não determina que, entre tais critérios, sejam incluídos os arrolados nos incisos I (índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa) e II (programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente) do § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, de 2000. O preceito apenas e tão-somente autoriza ou sugere a utilização de tais critérios.

A PLR — participação nos lucros e resultados — é uma forma de participação mais complexa, pois vários indicadores se interligam para definir o valor devido aos empregados. Estes indicadores são o comportamento do lucro, a rentabilidade e a evolução do desempenho dos empregados, influenciada pelos

resultados da produtividade e pela performance da empresa com relação a seu lucro.

Evidentemente, as partes são inteiramente livres - na conformidade do velho mas sempre novo instituto da autonomia privada, que rege qualquer figura contratual - para ajustarem as bases em que se dará a participação do trabalhador na vida da empresa, em perspectiva de lucros ou resultados que o negócio apresente.

Por conseguinte, qualquer meta que, direta ou indiretamente, esteja relacionada com a atividade do trabalhador e com a essência do negócio produtor do lucro ou resultado, pode se objeto de ajuste entre partes.

Mais uma vez, corroboro com o entendimento esposado nas contrarrazões da PGFN e o utilizo para fundamentar o meu voto:

O próprio banco recorrente, em sua longa tentativa de demonstrar a clareza e a objetividade dos critérios para percepção da PLR, nos brinda com a afirmação de que o trabalhador conhece as regras e fatores determinantes da aferição do desempenho, sendo fatores considerados, entre outros: a excelência profissional, o aprendizado e crescimento, a proatividade, a construção de relacionamentos produtivos, a orientação e compromisso com clientes, o desenvolvimento de soluções inovadoras, a criação de parcerias e o pensamento institucional.

Data venia, as regras acima transcritas estão longe de atender os requisitos da clareza e objetividade.

Regras claras e objetivas são regras explícitas, inequívocas, diretas, precisas, que podem ser entendidas por qualquer pessoa que a elas tenham acesso, independentemente de prévios conhecimentos a respeito do tema.

Como afirmou o Conselheiro Marco André Ramos Vieira, no acórdão 230200.256,

“As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos”

As regras quanto à fixação dos direitos substantivos da participação devem revestir-se dessas qualidades não sem motivo, mas para evitar que a fixação da PLR por meio de regras subjetivas enseje o assédio moral e outros tipos de discriminação no ambiente do trabalho.

Com relação a esse aspecto, no julgamento do Recurso 144.015, o Conselheiro Júlio Cesar Vieira Gomes, assim se manifestou:

Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2.º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Como bem observado no Termo de Verificação Fiscal, o modelo de formulário de avaliação se restringe a apontar genericamente os pontos passíveis de avaliação (todos absolutamente subjetivos), mas não apresenta índices, coeficientes, critérios de diferenciação entre os segmentos a serem avaliados, enfim, nada que permita deduzir que espécie de desempenho é esperada de cada funcionário para que faça jus a recebimento da PLR.

A intenção é de demonstrar a existência de programas próprios de participação nos lucros e resultados para os anos de 2007 e 2008, métodos de avaliação, recalcular valores distribuídos a título de PLR etc. (quesitos constantes às fls. 06 e 07 do laudo).

10.101/2000. Por ser assim, entendo que restou descumprido o art. 2º, § 1º, da lei nº

Da Ausência de Regras Claras e Objetivas

Com relação Acordo Coletivo para Participação Complementar nos Resultados - P.C.R, a autoridade fiscal também constatou que não havia a existência de regras claras e objetivas, fazendo constar no Relatório Fiscal:

5.60 Ademais, como detalhadamente tratado nos itens 5.29 a 5.48, a Lei nº 10.101/00 determina que 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.

[...]

5.62 Por sua vez, o Acordo Coletivo de 2007/2008 determina que a apuração dos valores de "PCR será baseada nos seguintes indicadores: 70% Lucro Líquido, 15% ROE (%) e 15% índice de Eficiência (%). Se atingir 80% dessas metas em 2007, o PCR pago será de R\$ 900,00. Se atingir 100%, R\$ 1.200,00 e se atingir 120%, R\$ 1.500,00. Os valores previstos para pagamento da PCR no ano de 2008, base 100%, terão como referência os resultados obtidos em 2007. Para a composição das metas do ano de 2008 serão observados os indicadores de 2007. Na base 100% serão Considerados os resultados alcançados em 2007 e nas demais bases, de 80% e 120%, os valores serão interpolados. Ademais, dispõe que caso as metas não atinjam o mínimo estabelecido na tabela, constante do parágrafo primeiro, da cláusula terceira, ou seja 80%, o pagamento da PCR não será devido, porém, as partes ajustam que será pago aos funcionários o valor de R\$ 730,00 (setecentos-e trinta reais) como mínimo garantido.

5.63 [...]

5.64 Não se encontram nos acordos em tela regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o benefício da participação. Não se sabe, por exemplo, o significado do índice de Eficiência encontrado nos anos base 2006 e 2007/2008. Ademais, no ano base de 2009, o único índice é o próprio lucro, o qual sozinho não pode ser considerado como uma meta em si, uma vez que já faz parte do próprio conceito da participação dos empregados nos lucros das empresas.

Neste contexto, ratifico o critério de julgamento já adotado no item anterior (Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados - P.L.R), quando esta relatora abordou acerca da objetividade e clareza das normas. Mantenho, portanto, o entendimento de que não se vislumbra a existência de regras claras e objetivas também no Acordo de Participação Complementar nos Resultados.

Da Ausência de Pactuação Prévia - Data da Celebração

A irregularidade apontada no Relatório Fiscal é:

5.50 Inicialmente observa-se que os Acordos Coletivos em análise foram assinados retroativamente ao início de seus anos base e um dos pontos importantes a ser tratado é exatamente o da vigência dos acordos de PLR, haja vista que o dispositivo legal determina que a participação será objeto de negociação

prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação

[...]

5.52 Assim, cada um dos instrumentos de negociação deve ser prévio, ou seja, deve ser elaborado antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, pois é relativo exatamente a esse período pactuado. No caso em questão, o Acordo Coletivo que rege o ano de 2006 foi celebrado somente em fevereiro de 2007; o Acordo Coletivo que rege os anos de 2007 2008 foi assinado em metade de setembro de 2007 e o Acordo Coletivo que rege o ano de 2009, em setembro do mesmo ano.

No que se refere às datas em que foram celebrados os Acordos Coletivos de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R, entendo que não houve desrespeito à Lei nº 10.101/2000, uma vez que não se configura como requisitos exigidos para a validade do plano.

Importante salientar que o que a lei não distingue, não pode o intérprete distinguir, de modo a inserir na norma requisito que nela não está previsto.

Nesse sentido o voto do Conselheiro Oseas Coimbra Junior, condutor do Acórdão nº 280300.254 processo 11853.01165/2007-69:

“As regras das PLR foram estatuídas ao final do exercício, com acordos assinados no mês de dezembro dos respectivos anos envolvidos na PLR. A lei 10.101/00 não traz limite temporal para a celebração dos acordos, o que seria mais um fator limitador de aplicação da norma. Não cabe ao julgador estabelecer limites que dificultem a efetivação de direitos, onde a lei assim não se manifestou. ”

Por sua vez, a interpretação do caso concreto deve ser levada a efeito de forma objetiva, nos limites da legislação específica. Não se pode deixar de observar os pressupostos legais para caracterização de pagamentos a título de distribuição nos lucros. No entanto, não é possível que se faça a atribuição de requisitos/condições que não estejam contidos nos dispositivos legais que regulamentam a matéria, a partir de meras subjetividades.

Assim, tendo em vista que a Lei nº 10.101/2000 não estipula prazo para a assinatura dos acordos, tampouco exige que seja veiculado no ano anterior ao exercício no qual estão sendo apuradas as metas, entendo que, nesse ponto, não há desrespeito à Lei nº 10.101/2000.

DOS PROBLEMAS GERAIS APONTADOS PELA FISCALIZAÇÃO **(inerentes aos dois programas - P.L.R e P.C.R)**

Das Discrepâncias Pagas a Título de P.L.R em Relação ao Salário

Igualmente ao que fora exposto acima, o apontamento da fiscalização quando afirma que existem grandes discrepâncias no valor da participação dos lucros em relação aos salários, não poderá se sustentar, uma vez que a Lei não traz esse requisito.

Entendeu a fiscal autuante que não há justificativa para pagamentos desiguais entre os colaboradores, anotando:

5.73 Diante de um quadro como o apresentado e das disposições legais sobre o tema, algumas questões ficam no ar. Qual a justificativa da empresa para o pagamento de Participação nos Lucros de forma bastante desigual entre seus colaboradores? Um pagamento dispare como esse pode ter por fim de integração entre capital e o trabalho e incentivo à produtividade? O que os empregados que pouco recebem acham dos valores recebidos pelos outros colegas? Sentem-se eles devidamente incentivados conhecendo da existência de um fosso entre os empregados da mesma empresa?

Sobre o tema, extraio excerto do Acórdão 205-01.331, Processo 35884.003885/2006-89, de Relatoria de Marco Andre Ramos Vieira.

“ (...) a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. Os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Dai a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido ”

Ademais, esse ponto está diretamente ligado à existência de regras claras e objetivas, uma vez que havendo a concordância da classe de trabalhadores quanto aos métodos de aferição, avaliações e percentuais para distribuição dos lucros, não pode a fiscalização interferir na livre negociação das partes.

A lei não prevê a obrigatoriedade de que no acordo coletivo negociado haja a expressa previsão fixação do percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício. Existe sim a obrigatoriedade de se negociar com os empregados regras claras e objetivas, combinando de que forma e quando haverá liberação de valores, caso os objetivos e metas estabelecidas e negociadas forem atingidas.

Entendo, assim, que no que se refere tão somente às ditas "discrepâncias" pagas a título de PLR, não há afronta à Lei nº 10.101/2000, desde que haja prévia pactuação entre as partes com regras claras e objetivas.

Da Periodicidade dos Pagamentos a Título de Participação nos Lucros ou Resultados

Dentre os "problemas gerais" encontrados pela autoridade fiscal com relação aos planos de participação nos lucros ou resultados do Banco Itaú BBA S/A, foi apontado que o recorrente não respeitou a periodicidade das distribuições determinada na Lei.

Assim foi relatado à fl. 538 no Relatório Fiscal.

5.67 Ora, apesar disso, como pode ser observado, por amostragem, nos demonstrativos de PLR Múltiplos Pagamentos 2007/2008/2009, o contribuinte não seguiu tal determinação, tendo realizado, para o mesmo beneficiário, três, quatro e até cinco pagamentos de PLR durante o ano de 2007; três ou quatro

pagamentos durante o ano de 2008; e três, quatro, cinco, e até seis pagamentos durante o ano de 2009.

O recorrente alega que:

"a regra estampada no § 2º, do art. 3º, da lei nº 10.101, de 2000, proíbe o pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano. Contudo, tal proibição não pode ser interpretada de modo isolado do contexto da Lei nº 10.101/2000.

De fato, o que a referida norma estipula é que o instrumento que institua um programa de PLR, não pode ensejar no mesmo ano civil, mais de dois pagamentos sob pena de descaracterização da referida verba como de natureza salarial.

Portanto, para cada programa de PLR assinado somente poderá haver dois pagamentos no mesmo ano, de modo que havendo mais de um programa ou instrumento cada qual poderá gerar dois pagamentos no mesmo exercício."

Embora esta relatora entenda que poderiam sofrer tributação apenas as parcelas excedentes às previstas na legislação, no presente caso existem outros requisitos, acima transcritos que deixaram de ser atendidos. Inicialmente, o preceito normativo abaixo transcrito poderia ser entendido entre aqueles que não admitiriam dubiedade interpretativa, por ser sua moldura normativa – para usar a linguagem de Kelsen - estreita, não deixando liberdade para o interprete/aplicador quanto à periodicidade dos pagamentos a título de participação nos lucros. Ocorre que a jurisprudência deste Conselho vem se firmando no sentido de tributar apenas as parcelas que excedem o limite estabelecido em lei.

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. (redação vigente na data do fato gerador)

O recorrente, ao interpretar a lei alega que *"somente poderá haver dois pagamentos no mesmo ano, de modo que havendo mais de um programa ou instrumento cada qual poderá gerar dois pagamentos no mesmo exercício"* nos levando a acreditar, erroneamente, que as empresas podem efetuar inúmeros pagamentos por ano aos seus empregados a título de distribuição de lucros, desde que possuam diversos planos de PLR, sem tributar os excedentes.

Caso assim fosse, tais "distribuições" caracterizariam verdadeira verba salarial, uma vez que ao serem efetuados diversos pagamentos anuais, perder-se-ia a característica da eventualidade atribuída à verdadeira distribuição de lucros ou resultados.

Assim, não merece retoque a conclusão contida no item 5.67 do Relatório Fiscal (fl. 538), que constata que para os anos de 2007 e 2008, foram observados, por amostragem, até 5 (cinco) pagamentos para o mesmo beneficiário.

Embora a lei não vede a elaboração de mais de um instrumento prevendo distribuição de lucros, persiste a vedação quanto à periodicidade dos pagamentos. Ainda, importante reprimir que no presente caso, tanto o Plano Próprio de Participação nos Lucros - P.L.R. quanto o acordo coletivo de Participação Complementar nos Resultados - P.C.R., **não cumpriram os demais requisitos contidos na legislação de regência.**

Ademais, para obedecer aos ditames legais, e valer-se da exclusão da base de incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros, o recorrente deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a atender a lei de regência.

Resta, portanto, descumprido o art. 3º, §2º, da Lei nº 10.101/2000, uma vez que foi constatado mais de dois pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados no mesmo ano civil, na parte em que excedeu os limites da lei.

Por fim, importante relembrar que **ausência de UM dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados.** Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária. Tendo em vista que não estavam atendidos os requisitos às épocas dos fatos geradores, os valores pagos a título de P.L.R. (no caso também P.C.R.) devem ter incidência de contribuições previdenciárias, configurando-se como salários de contribuição.

Em suma, os pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (Programa Próprio e Complementar) devem sofrer a incidência de contribuições previdenciárias uma vez que não restaram atendidos os seguintes requisitos:

Plano Próprio - Acordo de Participação nos Lucros e Resultados - P.L.R:

- participação do sindicato na elaboração do Acordo
- existência de regras claras e objetivas
- periodicidade dos pagamentos (duas vezes no ano civil em periodicidade não inferior a um semestre)

Acordo Coletivo para Participação Complementar nos Resultados - P.C.R:

- existência de regras claras e objetivas
- periodicidade dos pagamentos (duas vezes no ano civil em periodicidade não inferior a um semestre).

Assim, deve incidir contribuições previdenciárias sobre as remunerações pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados referente aos dois planos mantidos pelo recorrente.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DOS ADMINISTRADORES

O recorrente alega que a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedade Anônimas), é a norma que rege a matéria:

A norma que rege o PLR aos administradores é a Lei nº 6.404/76. Essa lei baliza o programa, caracterizando a forma e a matéria à constituição desse negócio jurídico. Observadas as regras previstas na lei, estar-se-á diante de um programa de PLR; dado que isenta a constituição do crédito tributário.

A própria Lei nº 8.212/91 em seu art. 28, § 9º, alínea "j", demanda uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico no sentido de determinar quando as parcelas relativas à participação nos lucros ou resultados da empresa não serão integrantes do salário de contribuição, conforme se depreende da transcrição abaixo:

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

(...)

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

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

Ao condicionar à previsão em lei específica a possibilidade de a participação nos lucros ou resultados da empresa não ser integrante do salário de contribuição, o legislador, claramente, estabeleceu que o dispositivo legal em análise deve ser interpretado juntamente com outras disposições que tratem a respeito do tema.

A partir dessa premissa interpretativa e das peculiaridades do caso concreto em análise, conclui-se que apenas na ausência de diploma legislativo específico é que se poderia afirmar que a participação nos resultados dos administradores da empresa seria integrante do salário de contribuição e passível de incidência de contribuição previdenciária.

No entanto, tal situação não ocorre em virtude do fato de **a Lei n. 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas, prever expressamente participação dos administradores nos lucros remanescentes da empresa**, conforme se depreende dos artigos 190 e 201 da referida Lei, a seguir transcritos:

Art. 190. As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do artigo 201.

Art. 201. A companhia somente pode pagar dividendos à conta de lucro líquido do exercício, de lucros acumulados e de reserva de lucros; e à conta de reserva de capital, no caso das ações preferenciais de que trata o § 5º do artigo 17.

Superada questão quanto à possibilidade de distribuição de lucros aos administradores, é preciso analisar o caso concreto. A Lei nº 6.404/76 dispôs o seguinte:

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Conclui-se assim, que além da remuneração, pode haver participação nos lucros por parte dos administradores, desde que:

- fixação, no estatuto, de dividendo mínimo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido;
- efetiva atribuição aos acionistas do dividendo obrigatório;
- limitação de tal participação, que não pode ultrapassar a remuneração anual dos administradores, nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite menor.

Neste contexto, andou bem a Procuradoria da Fazenda Nacional que pontuou: (fls. 1.287/1.288)

[...]

Sucedee que na hipótese em testilha, o recorrente conquanto alegue que a verba paga a seus diretores executivos tenha suporte no art. 152, §1º, da Lei das Sociedades Anônimas, não carreeu aos autos qualquer prova que demonstre o atendimento aos requisitos acima enumerados.

Note-se que no tópico relativo a esse tema, o Banco recorrente apenas tece comentários abstratos acerca da previsão contida no art. 152, §1º, da Lei nº 6.404/76, citando doutrina e jurisprudência dos tribunais pátrios. Entretanto, não obstante o longo arrazoado, olvidou cotejar a situação vertente frente aos comandos contidos no invocado preceptivo.

Em resumo, não se desincumbiu o banco recorrente do ônus probatório relativamente ao atendimento dos requisitos contidos §1º art. 152, da Lei das Sociedades Anônimas, acima enumerados. Percebe-se que o argumento lançado não ultrapassa o campo da mera alegação. Tal circunstância leva à convicção de que se trata de remunerações pagas a diretor não

empregado a título de pró-labore e que devem, dessa feita, sofrer a incidência tributária.

[...]

Assim, considerando que o Banco não se desincumbiu do ônus probatório relativamente ao atendimento dos requisitos contidos § 1º art. 152, da Lei das Sociedades Anônimas, os valores creditados aos administradores, contribuintes individuais, têm natureza de verba remuneratória, com incidência de contribuições previdenciárias.

Da Multa Prevista no Art. 35, II, Lei nº 8.212/91 - Análise de Ofício

Inicialmente, cumpre esclarecer que relativamente à questão da aplicabilidade das multas nos Autos de Infração sob análise, de ofício procedo a análise.

Esclareça-se que as contribuições sociais, pagas com atraso, ficavam sujeitas à multa de mora prevista artigo 35, inciso II, da Lei 8.212/91, redação original, cujos percentuais variavam, de modo que a multa poderia chegar ao patamar de 100%. Ocorre que, o art. 35 ganhou nova redação dada pela Lei nº 11.491/09 que transformou em lei a Medida Provisória MP nº 449, de forma que os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais e das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, **não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.**

*" 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.*

§ 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 tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento. "

O STJ julgando o agravo regimental da Fazenda Pública (AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.343.805 SC), Relator Min. Humberto Martins, acompanhado por unanimidade, **registrou que a jurisprudência daquela Corte é dominante** no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial, verificando-se **que o art. 35 da Lei n. 8.212/91** foi alterado pela Lei nº 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa **moratória seguir o patamar de 20%** que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica.

"Conforme consignado na decisão agravada, a jurisprudência desta Corte é dominante no sentido de que se aplica o disposto no art. 106, inciso II, alínea c, do CTN na execução fiscal não julgada definitivamente na esfera judicial independentemente da natureza da multa, sem contudo descaracterizar a liquidez e certeza da Certidão de Dívida Ativa.

Verifica-se que o art. 35 da Lei n. 8.212/91 foi alterado pela Lei n. 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20% que, sendo mais benéfico ao contribuinte, deve lhe ser aplicado, por se tratar de lei mais benéfica, cuja retroação é autorizada com base no art. 106, II, do CTN.

Refira-se que, para as Contribuições Previdenciárias, a aplicação de **multa de ofício** só veio a ser instituída através da Medida Provisória MP nº 449 a partir de sua edição em 03/12/2008. Logo, considerando que o crédito fora constituído para períodos anteriores à edição da Medida Provisória mencionada, somente deve ser estabelecida multa de ofício para a competência 12/2008.

O artigo 106 do CTN determina a aplicação retroativa da lei quando, tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, princípio da retroatividade benigna.

Assim, impõe-se, o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei 9.430/96, uma vez que o art. 35 da Lei n.º 8.212/91 foi alterado pela Lei nº 11.941/09, devendo o novo percentual aplicável à multa moratória seguir o patamar de 20%.

Nesse sentido, cabe transcrever excertos da ementa do acórdão nº 2403-002.912, do Relator Ivacir Júlio de Souza:

“[...] MULTA DE MORA.

É pertinente o recálculo se as circunstâncias motivarem verificar o resultado da aplicação do revogado art. 35 da Lei nº 8.212/91 no qual se baseou o lançamento; o resultado do preceituado na nova redação dada ao art. 35 da sobredita lei pela Lei nº 11.941 e finalmente compará-los com os valores obtidos nos termos do novo art. 35-A para então fazer prevalecer o menos gravoso

RETROATIVIDADE BENÍGNA

Tratando-se de ato não definitivamente julgado, lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, o artigo 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional CTN, observando princípio da retroatividade benigna, determina a aplicação retroativa da lei. [...]”

Da Multa Por Descumprimento de Obrigação Acessória (GFIP) - DEBCAD nº 37.011.478-7 - Análise de Ofício

No que tange a autuação por descumprimento de obrigação acessória, DEBCAD n.º **37.011.478-7**, em virtude de a empresa ter apresentado GFIP's com omissão de dados correspondentes a fatos-geradores de contribuições previdenciárias, foi feita autuação com base no disposto no art. 32, inciso IV, § 3º e § 5º, da Lei nº 8.212/91.

No entanto, recentemente foi editado regramento anistando as infrações elencadas no **art. 32-A caput, inciso I e II, incluídos pela Lei 11.941/2009.**

Vejamos a alteração da redação do art. 32 da Lei nº 8.212/91:

Art. 32. *A empresa é também obrigada a:*

[...]

IV – declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS;

[...]

~~§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.~~

Art. 32-A. *O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

[...]

Verifica-se que a diferença básica está na citação “dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias”. Resta evidente que se nem todos os dados referentes aos fatos geradores foram declarados é porque houve omissão em relação a alguns deles.

Evidencia-se, assim, que a infração anterior é idêntica a nova infração, mas apenas com uma outra roupagem e descrição.

Desta forma, entendo que a multa do presente auto de infração está abarcada pela anistia concedida pela Lei 13.097/2015, ainda, que tal lei só cite o artigo 32-A, uma vez que não haveria razão jurídica para se aplicar a anistia a uma infração e não a outra apenas porque o dispositivo legal é outro.

Em verdade o dispositivo legal a prevalecer não seria o antigo, mas sim o artigo 32 -A, da Lei 8.212/91 na redação da Lei 11.941/2009, uma vez que o artigo 106, II, “c”, da Lei 5.172/66 determina a aplicação da legislação que comine penalidade menos severa.

Superada a questão da aplicabilidade da Lei nº 13.097/2015 para infrações capituladas pelo art. 32 e não pelo 32-A, da Lei 8.212/91, resta analisar o caso concreto.

A nova legislação introduzida no ordenamento jurídico, em seu artigo 49, abaixo reproduzido, dá expressa anistia as multas previstas no artigo 32-A, da Lei 8.212/91.

Art. 49. *Ficam anistiadas as multas previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, lançadas até a publicação desta Lei, desde que a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, tenha sido apresentada até o último dia do mês subsequente ao previsto para a entrega.*

Sobre o assunto, há decisões nesse sentido. Abaixo, ementa colacionada referente ao Acórdão 28-03-004.218 - 3ª Turma Especial, de 12.03.2013, Redator Designado Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

MULTA POR ENTREGA DE GFIP COM INFORMAÇÕES INCORRETAS OU COM OMISSÃO. LEI 13.097/2015. APLICAÇÃO. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso contrato, cominando a anistia ali prevista como remissão, extinguindo o crédito tributário da obrigação acessória, nos termos do art. 156, IV, do CTN.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Do acórdão supracitado, destaco excertos das razões de decidir contidas no voto vencedor.

Desta feita, observa-se que a “anistia” trazida pela Lei 13.097/2015 atinge as infrações de não entrega de GFIP no prazo correto, desde que entregue no mês subsequente e a entrega de GFIP com incorreções ou omissões, não necessitando, neste segundo caso, qualquer entrega posterior, pois não há na lei em questão a exigência para a entrega com correções.

Assim, entendo que a anistia trazida pelo artigo 49 da Lei 13.097/2015 deve ser aplicada ao caso concreto como remissão, extinguindo o crédito tributário referente à obrigação acessória em comento.

Destaco, outrossim, que a norma tributária não há de trazer palavras inúteis, deste feito entendo que à remissão da multa por entrega de GFIP apresentada com incorreções ou omissões não há qualquer condição, devendo ser de imediato aplicado os termos propostos, com a corolária extinção do crédito tributário lançado.

Portanto, a multa por descumprimento de obrigação acessória (omissões na GFIP), aplicada no Auto de Infração DEBCAD n.º **37.011.478-7**, que teve fundamento o art. 32, inciso IV, §§3º e 5º, cuja redação quanto as penalidades aplicadas fora alterada pelo art. 32-A, "caput", inciso I e II, da Lei n. 8.212/91, na redação dada pela Lei 11.941/2009, a qual se amolda à anistia prevista no art. 49 da Lei n.º 13.097/2015.

Logo, deve ser cancelado o Auto de Infração DEBCAD n.º **37.011.478-7**, nos termos do art. 49 da Lei nº 13.097/15.

Ante o exposto, voto no sentido de REJEITAR A PRELIMINAR DE Nulidade da Autuação por Violação ao Artigo 146 do Código Tributário Nacional e,

ACOLHER A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA para excluir do lançamento o período de janeiro a maio de 2007, nos termos do art. 150, §4º, do CTN e no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO para excluir a penalidade imposta por descumprimento de obrigação acessória, DEBCAD n.º 37.011.478-7, por força da anistia conferida pela Lei nº 13.097/2015 e com relação a multa de mora, que seja aplicada a multa fundamentada no art. 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, observado o limite de 20%, conforme art. 61 da Lei nº 9.430/96, em relação aos períodos de 06/2007 a 11/2008.

(Assinado digitalmente)

Alice Grecchi - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Andrea Brose Adolfo - Redatora designada

Multas

Peço licença para discordar da relatora no que tange à exclusão da penalidade imposta por descumprimento de obrigação acessória, Debcad n.º 37.011.478-7, e à redução da multa de mora ao percentual de 20%, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.212/91, vigente à época dos fatos geradores, em relação aos períodos de 06/2007 a 11/2008.

De acordo com o relatório fiscal, o presente processo trata de lançamento de contribuições previdenciárias referente ao período de 01/2007 a 12/2008 e multa por descumprimento de obrigação acessória (Debcad nº 37.011.478-7 - por deixar de informar na GFIP fatos geradores de contribuições previdenciárias), portanto, não é aplicável a sistemática da multa para falta de pagamento espontâneo.

Ainda, com base no mesmo documento, extrai-se que, no momento da aplicação da multa, já foi observado o princípio da retroatividade benigna, conforme os seguintes excertos:

7.8 Ademais, relativamente aos fatos geradores até novembro de 2008, para a ausência de declaração ou declaração inexata, concomitante à ausência de recolhimento, a lavratura deve ser feita de acordo com o disposto no art. 106, do Código Tributário Nacional, o qual prevê a aplicação de nova lei a um fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

7.9 Destarte, a partir da vigência da MP nº 449/2008 e agora a Lei nº 11.941/2009, no que tange aos fatos geradores até novembro de 2008, a lavratura em casos de falta de recolhimento e de declaração inexata, caso em tela, deve ser realizada com a penalidade menos severa resultante da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96 e a soma da multa de mora prevista pela alínea "a", do inciso II, do art. 35 da Lei nº 8.212/91 (24%) com a multa prevista no inciso IV, §5º do art.32 do mesmo diploma legal, aplicando-se a que for mais benéfica ao sujeito passivo.

7.10 Para a determinação da multa mais benigna a ser aplicada utilizaram-se os cálculos apontados no Comparativo de Multas.

7.11 Salientamos que, no presente caso, nas competências de fevereiro, março, julho, agosto e outubro de 2007 e janeiro, fevereiro, julho e agosto de 2008, a penalidade anterior à publicação da MP nº 449/2008 mostrou-se menos severa que a utilização da multa de lançamento de ofício (75%), sendo, assim, utilizada no AIOA acima citado nessas competências.

7.12 Nas competências de janeiro, abril, maio, junho e dezembro de 2007 e novembro de 2008 a multa mais benéfica resultou ser a multa de ofício (75%) cobrada no AIOP retromencionado.

No Recurso Voluntário de fls. 1.170 a 1.243 não há qualquer manifestação acerca da matéria, não sendo contestada a legalidade do ato normativo, tampouco a sua inadequação ao caso concreto.

Não tendo sido arguida tal matéria em sede recursal, e não se tratando de questão de ordem pública, entendo que não cabe a este colegiado conhecê-la de ofício, sob pena de extrapolar os limites do recurso e incorrer em decisão *ultra petita*.

Portanto, voto no sentido de manter os percentuais da multa aplicada no lançamento, tanto da multa previdenciária (obrigação principal), quanto da multa por descumprimento de obrigação acessória (Debcad nº 37.011.478-7).

(Assinado digitalmente)

Andrea Brose Adolfo