



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

Processo nº 16327.720758/2014-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.790 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2017
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente ITAU SEGUROS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

PRELIMINAR. VÍCIO MATERIAL. NULIDADE DO LANÇAMENTO. INEXISTÊNCIA.

A diminuição da base de cálculo decorrente da dialética processual, inclusive com a consideração das provas carreadas aos autos pela contribuinte, não enseja a existência de vício do lançamento e sua consequente nulidade, sendo a matéria objeto de apreciação do mérito.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO DO ANO DE 2010. AÇÃO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO DO ANO DE 2011.

A competência para a análise da impugnação ao Fator Acidentário de Prevenção, com razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o seu cálculo, é atribuída ao Ministério da Previdência Social.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. NÃO INCIDÊNCIA

Não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado.

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

É legal a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário nos termos do voto da Relatora. Apresentará declaração de voto o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

EDITADO EM: 27/08/2017

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Nesta oportunidade, utilizo-me trechos do relatório produzido em assentada anterior, eis que abordam de maneira elucidativa os fatos objeto dos presentes autos, nos termos seguintes:

Trata-se de dois autos de infração lavrados contra a sociedade empresária ITAÚ Seguros S/A (DEBCAD nº 51.025.633-3 e nº 51.025.634-1).

O auto de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 é composto pelos levantamentos “AP – AVISO PREVIO INDENIZADO”, “PA – PARTICIPACAO ADMINISTRADORES”, “PE – PARTICIPACAO EMPREGADOS” e “RA – DIFERENCA DE RAT”.

Nos levantamentos “AP – AVISO PREVIO INDENIZADO” e “PE – PARTICIPACAO EMPREGADOS” do auto de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa

decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, relativas a competências compreendidas no período de 08/2009 a 12/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “PA – PARTICIPACAO ADMINISTRADORES” do auto de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, relativas a competências compreendidas no período de 09/2009 a 08/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “RA – DIFERENCA DE RAT” do auto de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 foram lançadas diferenças de contribuição para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, relativas a competências compreendidas no período de 01/2010 a 01/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Já no auto de infração de DEBCAD nº 51.025.634-1, que é composto pelos levantamentos “AP – AVISO PREVIO INDENIZADO” e “PE – PARTICIPACAO EMPREGADOS”, foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA) relativas a competências compreendidas no período de 08/2009 a 12/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “PA – PARTICIPACAO ADMINISTRADORES” do auto de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 foi efetuado, conforme exposto no relatório fiscal, com base no valor, não declarado em GFIP, da participação nos lucros paga aos administradores da Autuada.

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “AP – AVISO PREVIO INDENIZADO” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 e nº 51.025.634-1 foi efetuado, conforme exposto no relatório fiscal, com base em pagamentos efetuados a segurados empregados a título de aviso prévio indenizado apurados nas folhas de pagamento da Autuada, que não foram declarados em GFIP.

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “RA – DIFERENCA DE RAT” do auto de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 foi efetuado, de acordo com a autoridade fiscal, com base na apuração das seguintes irregularidades:

8.16 Com a publicação do Decreto nº 6.042/2007, a partir de julho de 2007, a empresa ora auditada passou a enquadrar-se no CNAE 6512-0/00, que correspondia a alíquota básica de RAT igual a 1% (um por cento). No entanto, conforme as mudanças implementadas pelo Decreto nº 6.957/2009, a partir de janeiro de 2010 tem a sua alíquota básica RAT alterada e definida em 2% (dois por cento).

8.17 Para o ano de 2010, o FAP atribuído à Itaú Seguros foi 1,6673.

8.18 A empresa contestou o FAP atribuído para o ano de 2010 (de 1,6673) por meio do Processo Administrativo nº 35434.001614/2009-30. As decisões de 1ª e de 2ª instâncias administrativas julgaram improcedentes as alegações do contribuinte e mantiveram o FAP apurado originalmente (de 1,6673).

8.19 Inconformada, em 13/04/2012, a empresa ajuizou ação declaratória com pedido de antecipação de tutela, pelo rito ordinário, contestando a majoração da alíquota RAT pelo Decreto nº 6.957/2009 e o cálculo do fator acidentário de prevenção - FAP vigente em 2010, e pede que o RAT retorne de 2% para 1% e que seja recalculado o FAP vigente em 2010 (Processo Judicial nº 00066298120124036100 - o qual pode ser verificado no sítio eletrônico <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>).

8.20 Foi indeferida a tutela antecipada em decisão de 23/04/2012 e julgados improcedentes os pedidos em sentença publicada em 09/05/2014. Atualmente encontram-se os autos em fase recursal.

8.21 Desta feita, para todo o ano de 2010, a alíquota do RAT Ajustado é igual a 3,3346%, que resulta da multiplicação de sua alíquota básica RAT (2%) pelo FAP, ou seja, $2\% \times 1,6673 = 3,3346\%$.

8.22 Por sua vez, para o exercício de 2011, o FAP originalmente atribuído à Itaú Seguros foi 1,0961.

8.23 A empresa também contestou o FAP atribuído para o ano de 2011 (de 1,0961) por meio do Processo Administrativo nº 1011300001429011. A decisão de 1ª instância julgou improcedentes as alegações do contribuinte e ainda alterou o FAP apurado originalmente de 1,0961 para 1,0966. Tal posicionamento foi mantido pela decisão de 2ª instância.

8.24 Logo, para 2011, a alíquota do RAT Ajustado é igual 2,1932%, resultante da multiplicação de sua alíquota básica RAT (2%) pelo novo FAP apurado, ou seja, $2\% \times 1,0966 = 2,1932\%$.

8.25 Durante a auditoria verificou-se que em algumas competências do ano de 2010 não foram declaradas em GFIP o valor total da alíquota correspondente ao RAT Ajustado de 3,3346%, tendo sido informadas as seguintes alíquotas: 01/2010 (3,06%), 02/2010 a 04/2010 e 06/2010 (2,00%) e 13/2010 (1,51%).

Dessa forma, foram levantadas as diferenças de contribuições ao RAT, correspondentes às diferenças de alíquotas não declaradas incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer de cada mês, aos segurados empregados.

8.26 Ademais, verificou-se igualmente que na competência de 01/2011 não foi declarada em GFIP o valor total da alíquota

correspondente ao RAT Ajustado de 2,1932%, tendo sido informada a alíquota de 2,00%. Dessa forma, foi levantada a diferença de contribuição ao RAT, correspondente à diferença de alíquota não degrada incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados.

*8.27 Os valores do crédito tributário referentes às diferenças da contribuição social destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT) não declaradas e não recolhidas constam do **Demonstrativo - Diferença de RAT Apurada**.*

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “PE – PARTICIPACAO EMPREGADOS” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 e nº 51.025.634-1 foi efetuado, conforme relatado pela autoridade fiscal, com base em valores pagos a segurados empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

A autoridade fiscal, ao explicar porque entendeu que ocorreu desrespeito a Lei nº 10.101/2000, aduziu o seguinte:

5.11 Verifica-se, portanto, a necessidade de serem analisadas as condições em que essa verba é ajustada e paga, para que se possa concluir se a mesma corresponde ou não à disciplina da Lei nº 10.101/2000 e assim possa ser excluída ou não da tributação. Vejamos então a situação em concreto.

5.12 Com o fim de conferir maior fluência à leitura do presente Relatório, adotamos a sigla PLR para nos referir aos pagamentos da verba em questão.

5.13 Foram encontrados na contabilidade da empresa em epígrafe (conta sintética nº 8922000000000 – Participações no Lucro com várias contas analíticas), bem como em suas folhas de pagamento (rubricas R287 - PLR Conv. Coletiva; R305 -Part. Resultados; 5031 - PLR Conv. Coletiva/PLR Securitários e 5993 - Particip. Resultados), pagamentos de verbas a título de PLR aos seus empregados.

5.14 Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados nas planilhas de PLR apresentadas pelo contribuinte em 04/06/2014 junto com a Carta CRT-UAF 222/2014 de 04/06/2014, foram realizados com base nos subsequentes instrumentos de negociação conforme informação prestada pela empresa no item 01 dessa mesma Carta:

a) Regulamento do Plano de Participação nos Resultados celebrado entre Itaú Seguros S/A junto com outra companhia e Comissão Interna de Trabalho, em 30/04/2008, com vigência retroativa no período de 01/01/2008 a 31/12/2008;

b) Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2009 celebrado entre a empresa e Comissão Interna de Trabalho, em

04/09/2009, com vigência retroativa no período de 01/01/2009 a 31/12/2009;

c) Acordo Coletivo para Aprovação do Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2010/2011 celebrado entre a empresa e o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Crédito em Empresas de Previdência Privada, em 29/10/2010, com vigência retroativa no período de 01/01/2010 a 31/12/2010;

d) Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2011 firmado entre a empresa e Comissão Interna de Empregados, em 28/07/2011, com vigência retroativa no período de 01/01/2011 a 31/12/2011;

e) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2008, 2009 e 2010, datadas de 04/02/2009, 21/01/2010 e 10/02/2011, respectivamente.

5.15 A fim de diferenciá-los das Convenções Coletivas, bem como facilitar a referência aos mesmos, os Regulamentos dos Planos de Participação nos Resultados e o Acordo Coletivo serão doravante também denominados Planos Próprios, Planos de PLR ou simplesmente Planos.

5.16 Iniciando nossa análise dos planos arrolados no item 5.14, tratemos das irregularidades de representatividade do instrumento de negociação, datado de 20 de abril de 2008.

5.17 O preâmbulo do instrumento sob análise dispõe que as partes celebrantes do acordo são, de um lado, a empresa, representada na forma dos seus estatutos por seus diretores e, de outro lado, os empregados, representados pela Comissão Interna de Trabalho. Apesar de não constar do acordo qualquer qualificação do diretor da empresa, há uma assinatura ao final do acordo num campo designado com o nome "Osvaldo de Nascimento", o qual constatou-se tratar-se de um dos diretores da empresa à época.

5.18 Ocorre que, o Estatuto Social vigente na data de celebração do acordo em tela, qual seja, 30/04/2008, consoante informação fornecida pela empresa no item 06 da Carta CRT-UAF 222/2014 de 04/06/2014 estabelece:

Art. 5º - ATRIBUIÇÕES E PODERES DOS DIRETORES – A representação da sociedade far-se-á por dois Diretores em conjunto, por um Diretor e um procurador ou por dois procuradores...

5.19 Da leitura do estatuto, nota-se que o Sr. Osvaldo do Nascimento não detinha poderes para representar isoladamente a empresa, não sendo parte legítima do acordo.

5.20 No intuito de averiguar a legitimidade de representação da Comissão Interna de Trabalho, que assinou o acordo celebrado em 30/04/2008, a empresa foi intimada, por meio do Termo de

Início de Procedimento Fiscal de 12/08/2013, em seu item 16, a apresentar "Cópia autenticada das Atas de Eleição dos Representantes dos Empregados..., no caso de existirem Acordos Próprios de PLR".

*5.21 Em 03/09/2013, o contribuinte apresentou atas da apuração de votos da eleição eletrônica da comissão interna de empregados para fins de programa participação nos resultados da empresa Itaú Seguros S.A., datadas de 30/07/2009 e 01/07/2011. No entanto, **nada apresentou acerca da eleição da comissão que assinou o plano próprio em 30/04/2008**, o que nos resta concluir que os membros dessa comissão foram escolhidos de forma aleatória, sem processo eleitoral formado.*

5.22 Nota-se que a lei 10.101/2000 é clara ao consagrar a participação nos lucros ou resultados como fruto de uma negociação revestida por meio de convenção, de acordo coletivo ou de comissão escolhida pelas partes, em que haja equilíbrio das forças. Há irregularidade no instrumento quando o direito dos empregados em escolher seus representantes for preterido ou não for comprovado, uma vez que o trabalhador é hipossuficiente na relação de emprego e merece toda a proteção da lei.

5.23 Determina a lei que tal comissão deve ser escolhida pelas partes e, sendo assim, é óbvio que tal escolha deve ser documentada, pois é certo que os fatos tributários demandam a utilização de documentos para sua comprovação, tratando no presente caso da necessária existência de atas de reuniões e/ou eleição da referida comissão.

5.24 No caso em tela, a empresa não comprovou que a comissão de empregados, que consta do acordo ora analisado, foi escolhida com a participação dos empregados, parte que ela representa.

5.25 Defendem realmente os interesses dos empregados as pessoas integrantes da comissão que assinou esse acordo? Ou foram especialmente escolhidas pela empresa para defender interesses dela própria, a despeito de estarem assinando como membros da Comissão de Empregados? Ora, percebe-se notoriamente que a escolha de tais membros deu-se de forma obscura e nada transparente. É necessário que haja evidências de que o instrumento que trata da PLR seja oriundo de negociação realizada de fato entre empresa e empregados a fim de evitar que haja uma simples apresentação e formalização do programa previamente preparado pela empresa.

5.26 Uma vez que a autuada não disponibilizou qualquer documento que pudesse comprovar a anuência dos empregados em serem representados pelos membros da comissão, ou seja, qualquer documentação do poder de representação de tais pessoas na assinatura do acordo para pagamento de PLR em nome dos demais empregados da empresa; nem qualquer documento que registrasse o processo de escolha dos mesmos, carecem tais membros de representatividade e assim não são

parte legítimas para assinarem qualquer documento sobre PLR em nome dos empregados.

5.27 Assim sendo, por falta de representatividade e consequente ilegitimidade de partes, o acordo próprio datado de 30/04/2008 não é válido e portanto, não pode ser considerado. *Nem se trata de PLR os pagamentos com base nele realizados. E ainda que o fosse, tal acordo está revestido de outros vícios que contrariam os dispositivos legais, demonstrados no decorrer do presente relatório.*

5.28 Analisando a periodicidade dos pagamentos efetuados como sendo PLR, constatou-se o não atendimento ao disciplinado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, anteriormente transcrito, que expressamente veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Como pode ser observado pelos Demonstrativos - Periodicidade dos Pagamentos de PLR - 2009, 2010 e 2011, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram três . pagamentos dentro do mesmo ano civil ou dois pagamentos no mesmo semestre.

5.29. Note-se que o legislador apenas permitiu que a empresa promova, durante o ano civil e com uma antecedência mínima de seis meses, uma antecipação do pagamento de PLR, porém, impediu o desvirtuamento do instituto (através de acordos que estabelecessem, por exemplo, o pagamento mensal de PLR) quando estabeleceu a proibição constante do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000.

5.30 Isto porque a periodicidade estabelecida pelo legislador, por sua natureza, exige o estabelecimento de metas (resultados ou lucro) que exigem certo prazo para serem atingidas, onde o pagamento deve decorrer do fato de que as metas foram alcançadas. Não se trata, portanto, de determinação meramente formal.

(...).

5.32 Dessa forma, por ter sido descumprida essa importante determinação legal e sendo a PLR um instituto único, todos os valores pagos a esse título, constantes dos Demonstrativos - PLR Paga por Beneficiário - 2009, 2010 e 2011, que incluem tanto os pagamentos fundamentados nas Convenções Coletivas de Trabalho específicas de PLR quanto os relativos aos Planos Próprios de PLR (citados no item 5.14), não se desvinculam da remuneração e foram considerados integrantes do salário de contribuição.

(...)

5.34 A desobediência ao quesito da periodicidade dos pagamentos, por si só, é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. No entanto, como já vimos, não foi apenas nesse quesito que a empresa contrariou a lei.

5.35 Continuando a análise dos instrumentos de negociação, verifica-se que todos os instrumentos arrolados nas alíneas "b" e "c" do item 5.14 **possuem vigência retroativa** e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei.

5.36 Vê-se claramente, por exemplo, que os empregados durante quase todo o ano de 2009 e 2010, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus, ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, em 04/09/2009 e 29/10/2010, respectivamente, próximo do final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. **Logo, não há que se falar em metas preestabelecidas.**

5.37 O mesmo raciocínio vale para os **planos próprios celebrados em 30/04/2008 e 28/07/2011**, cujo conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreu já transcorrido quatro meses do ano de 2008 e mais da metade do ano de 2011.

5.38 Destacam-se também as convenções coletivas sobre PLR, as quais foram todas celebradas no ano seguinte ao período a que se referem. **Percebe-se claramente que durante todo o ano de 2008, 2009 e 2010, os empregados sequer sabiam da existência de tais convenções.**

5.39 Isso nos leva a questionar como é possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer na metade do ano ou no final do ano? No momento em que a participação foi pactuada, já haviam ocorrido diversos fatores que poderiam ou não contribuir para o atingimento das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa, ou que sequer poderiam ser modificados por mais que se esforçassem os empregados.

5.40 Extraí-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 pactuados previamente, com um tempo razoável entre o acordo, o conhecimento das regras e o pagamento.

5.41 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.

5.42 Desta feita, os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do período (ano-base) de referência, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo/programa.

5.43 Admitir que o pagamento não estivesse sujeito a condição estipulada, de forma clara e objetiva, em instrumentos de negociação celebrados previamente, seria admitir o desvirtuamento da rubrica e o ensejo à fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com o rótulo de "participação nos lucros ou resultados", apenas para não ter natureza salarial e não pagar encargos sociais sobre tais pagamentos.

5.44 Vale ressaltar também que o artigo 1º da MP nº 794/94, reproduzido até a conversão na Lei nº 10.101/2000, indica que o objetivo desta lei é servir como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade. Assim, é pertinente indagar-se como o desconhecimento dos critérios durante todo o período de referência poderá servir como incentivo à produtividade? A partir do momento em que o plano próprio é firmado no fim do período que será avaliado perde-se a característica de estímulo e por conseguinte de incentivo à produtividade.

5.45 Destarte, os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos instrumentos arrolados no item 5.14, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes

do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

(...)

5.47 Sabemos que a Lei nº 10.101/2000 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.

5.48 Nota-se que a intenção legislativa foi a de proteger o direito dos empregados: a) ao exigir a participação de um representante do sindicato da categoria nas negociações quando o instrumento destas for uma comissão escolhida pelas partes, e b) ao prever que o acordo celebrado seja arquivado no sindicato.

5.49 Com relação ao plano próprio celebrado em 30/04/2008, não houve comprovação de seu registro e arquivamento na

competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, em seu § 2º, da Lei nº 10.101/2000. Tal comprovação foi solicitada à empresa por meio do Termo de Início de Procedimento Fiscal (em seu item 15), lavrado em 12 de agosto de 2013, e do Termo de Intimação Fiscal (item 3), lavrado em 18/11/2013.

5.50 Na Carta CRT-UAF 583/2013, de 23/12/2013, entregue nessa mesma data, a empresa informa no item 3: “Até o presente momento não foi localizado em nosso arquivos os comprovante de arquivamento do regulamento do Plano de

Participação, nos Lucros de 2008”.

(...)

5.53 A Lei nº 10.101/2000 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. Tais regras dizem respeito à possibilidade dos empregados conhecerem previamente, ou seja, por intermédio do acordo, os requisitos que devem ser por eles atendidos para se habilitarem ao recebimento da PLR, bem como o montante que receberão a depender do lucro auferido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Claro está que o intuito aqui é que, por intermédio de vantagens fiscais, as empresas sejam motivadas a atrair e incentivar seus empregados com ganhos extras pelo cumprimento de metas ou resultados individuais ou coletivos. Nesse quesito também foi desrepeitada a lei.

*5.54 No caso em tela, chama a atenção que **nenhuma das convenções coletivas de PLR apresentadas se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus à PLR, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.***

5.55 Sendo o teor das convenções coletivas de PLR basicamente idênticos, trataremos como exemplo daquela relativa ao ano base de 2008, celebrada em 04 de fevereiro de 2009, que assim dispõe, com grifos nossos:

CLAUSULA PRIMEIRA

As Empresas de Seguros Privados e de Capitalização pagarão a PLR em uma única parcela até a data do pagamento da remuneração de Março/2009 ou, alternativamente, de forma fracionada em duas parcelas, respeitando em ambos os casos as condições nas Cláusulas Segunda e Terceira.

CLÁUSULA SEGUNDA

As Empresas que possuírem programas próprios, consoante a Lei 10.101 de 19/12/2000, pagarão a PLR até a data do pagamento da remuneração de Março/2009 com base nos próprios programas,"assegurando, contudo, o mínimo de uma remuneração, respeitando a tabela a seguir:

- R\$ 1.173,70, para salários até este valor;
- R\$ 1.173,71 à R\$ 1.387,10 para salários neste intervalo;
- R\$ 1.387,10 para salários acima deste valor.

Os valores acima serão pagos independentemente da apuração do balanço do exercício encerrado em 31-12-2008, a todos os Empregados em efetivo exercício em 31-12-2008 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado) § Primeiro — Aos empregados afastados por doença, acidente de trabalho e/ou licença maternidade, durante o ano de 2008 e com vínculo empregatício em 31/12/2008, fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade;

(...)

§ Terceiro — Os Programas Próprios de PLR existentes que tratam a presente Cláusula, somente serão válidos ou reconhecidos a partir da vigência da presente Convenção, se arquivados em cada Sindicato dos Securitários de cada base de representação territorial onde a Empresa tiver estabelecimento;

CLÁUSULA TERCEIRA

As Empresas que não possuírem programas próprios de PLR, e desde que em seus balanços de 31-12-2008 apresentem lucros líquidos ou resultados, e que tenham disponibilidade financeira, efetuarão o pagamento da PLR, aos

Empregados admitidos até 31-12-2007 e em efetivo exercício em 31-12-2008 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado), o valor total calculado na base de 40% (quarenta por cento) da remuneração resultante da Convenção Coletiva de Trabalho de 2009, acrescido do valor fixo de R\$ 1.600,50, limitado ao máximo de R\$ 5.868,50, podendo ser pago em uma única parcela até a data do pagamento da remuneração de Março/2009, ou, alternativamente em duas parcelas, sendo a 1^a até data do pagamento da remuneração de Fevereiro/2009, garantido o mínimo da tabela a seguir:

- R\$ 1.173,70, para salários até este valor;
- R\$ 1.173,71 à R\$ 1.387,10 para salários neste intervalo;
- R\$ 1.387,10 para salários acima deste valor, e o saldo, se houver, até 31-08- 2009.

§ Primeiro — O total do pagamento previsto no "caput" fica limitado a 10% (dez por cento) do lucro líquido do exercício de 2008;

§ Segundo — As Empresas que, mesmo tendo lucros ou resultados no seu Balanço de 31-12-2008, não tiverem

disponibilidade financeira ou o seu lucro líquido ou resultado não for suficiente para atender integralmente ao disposto no caput deverão comprovar documentalmente com os elementos que deram origem ao resultado final de seu balanço, junto ao Sindicato dos Securitários de cada base territorial, até 31-03-2009, ficando garantido, entretanto, o pagamento previsto no parágrafo 3º desta Cláusula:

§ Terceiro — As Empresas que apresentarem prejuízo em suas Demonstrações Financeiras do exercício encerrado em 31-12-2008, pagarão a título de PLR o valor mínimo da tabela a seguir:

-R\$ 1.173,70, para salários até este valor;

- R\$ 1.173,71 à R\$ 1.387,10 para salários neste intervalo;

- R\$ 1.387,10 para salários acima deste valor a todos os Empregados adm cento e setenta e cinco mil e duzentos e quarenta e três reais e setenta e cinco centavos) e R\$

3.200.885,34 (três milhões, duzentos mil e oitocentos e oitenta e cinco reais e trinta e quatro centavos).

Irresignada com os lançamentos, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 550 a 577, instruída com os documentos de fls. 578 a 722.dos até 31-12-2007 e em efetivo exercício em 31-12-2008 (considerando o período de aviso prévio, mesmo que indenizado);

3.1 - Os Empregados admitidos durante o ano de 2008, em efetivo exercício na Empresa em 31-12-2008 farão jus a 1/12 (um doze avos) do valor calculado, por tempo de registro ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Os admitidos durante o ano de 2008 que tenham se afastado por doença, acidente do trabalho ou licença maternidade, receberão na mesma proporção, com base na data de sua admissão.

3.2 – Aos Empregados afastados por doença, acidente de trabalho e/ou licença maternidade, durante o ano de 2008 e com vínculo empregatício em 31-12-2008, fica vedada a dedução do período de afastamento para computo da proporcionalidade.

CLÁUSULA QUARTA

Os pagamentos decorrentes da aplicação da presente Convenção Específica referem-se ao exercício de 2008 e têm como cumpridos os requisitos da Lei 10.101, de 19-12-2000.

5.56 Da leitura dos dispositivos transcritos acima, vê-se que o único critério adotado pelas convenções coletivas é a admissão do empregado antes do início do ano base a que se refere o pagamento da PLR (ou no decorrer deste) e/ou estar em efetivo exercício ao término desse mesmo ano. Dessa forma, é pertinente indagar-se como tal critério poderá servir como incentivo à produtividade? Para tanto, seria necessário que o instrumento de negociação contivesse alguma determinação a

*ser cumprida pelos empregados e que fosse incentivadora da produtividade, que se atendida lhes daria o direito ao recebimento do numerário especificado. **Entretanto, nas CCT, não há qualquer determinação para os empregados**, apenas ser necessário trabalhar na empresa e manter vínculo no último dia do respectivo ano, ainda que tenham se afastado durante todo o ano por doença ou acidente de trabalho, o que demonstra tratar-se na verdade de pagamento de prêmio por tempo de serviço e não de PLR.*

5.57 Além disso, independentemente da apuração do balanço e ainda que a empresa tenha prejuízo ou mesmo não tenha disponibilidade financeira, é assegurado um valor fixo mínimo, o que corrobora o fato de não existir qualquer nexo entre os valores ganhos pelo empregados a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa. Ao contrário, a participação nos lucros já aparece como um fato consumado, independentemente de qualquer atitude tomada pelo empregado, ele receberia a PLR, o que afasta qualquer possibilidade de se vislumbrar na parcela paga a qualificação que lhe outorgou a autuada.

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

(...)

*5.60 Igualmente, **não se encontram nos planos próprios regras claras e objetivas** sobre as metas a serem atingidas para o recebimento do benefício da PLR, sendo o conteúdo dos mesmos bastante vagos. Não é possível identificar em tais planos, respostas a indagações como: Quais são as metas que os beneficiários necessitam atingir para receber a PLR? O que terão de fazer para atingi-las?*

5.61 Vejamos trechos do Regulamento do Plano de Participação nos Resultados assinado em 30/04/2008, com grifos nossos:

Cláusula Quarta: PARTICIPANTES

Participam do presente plano os empregados efetivos cujos cargos sejam: Superintendentes, Gerentes e Supervisores equivalentes desde que não elegíveis a outros planos de participação de resultados.

Por empregados efetivos entendem-se aqueles com vínculo empregatício com a empresa e que ocupem posto de trabalho nas áreas identificadas na cláusula quinta.

4.1 - Exclusões:

Este plano não se aplica aos empregados demitidos por justa causa, aos elegíveis a outros planos de participação nos

resultados, aos Estagiários, aos Trabalhadores Temporários e aos Prestadores de Serviços.

Aos ocupantes de cargos regidos pelo salário normativo da categoria dos Securitários (Contínuo, Assistentes Administrativos e Assemelhados), às Secretárias e equivalentes, fica assegurado o pagamento da PLR estabelecida em Convenção Coletiva dos Securitários.

Cláusula Quinta: DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS

Os resultados serão baseados em uma variável definida com "K" que reflete os resultados gerenciais de rentabilidade, ajustada pelo índice de ponderação do indicador "RGO da ASPC" e pela pontuação percentual no indicador "AGIR".

Vide tabela no ANEXO desse regulamento.

Cláusula Sexta: CÁLCULO DO VALOR INDIVIDUAL

É obtido a partir do múltiplo salarial base para cálculo da Participação nos Resultados, seguindo a metodologia abaixo:

Antecipação: Valor da Participação nos Resultados = $S \times MS \times K1 \times RGO1 \times AGIR1/2$

2ª Parcela

Valor da Participação nos Resultados = $(S \times MS \times K2 \times RGO2 \times AGIR2) - \text{Antecipação}$

() Obs.:*

S = Salário base para cálculo da PR

MS = Múltiplos salariais do empregado

K1 = Coeficiente de rentabilidade no 1º semestre

K2 = Coeficiente de rentabilidade apurado no encerramento do exercício fiscal

RGO1/ICM1 = índice de ponderação do RGO ASPC e pontuação percentual do

AGIR no 1º semestre

RGO2/ICM2 = índice de ponderação do RGO ASPC e pontuação percentual do

AGIR no encerramento do exercício fiscal

Cláusula Sétima: PAGAMENTO

Os valores decorrentes do Plano de Participação nos Resultados serão pagos anualmente aos empregados elegíveis, até o último dia do mês subsequente ao da publicação do balanço da empresa, deduzidos os valores antecipados por liberalidade da

empresa a título de Participação nos Resultados e/ou os decorrentes de Convenção Coletiva de Trabalho.

(...)

Cláusula Oitava: GARANTIA

Na Hipótese dos valores decorrentes do Plano de Participação nos Resultados serem inferiores aos valores estabelecidos em Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados da categoria predominante (Securitários), os valores serão complementados até os limites estabelecidos pela Convenção, observando as cláusulas de disponibilidades financeiras e de proporcionalidade de meses trabalhados em cada semestre, observando fração igual ou superior a 16 (dezesseis) dias.

(...)

Anexo 1

Índice de ponderação do indicador RGO da ASPC

ICM no RGO ASPC	Índice de ponderação
Abaixo de 50%	0%
Entre 50 e 59,99%	25%
Entre 60 e 69,99%	40%
Entre 70 e 79,99%	50%
Entre 80% e 100%	100%

Anexo 2

Limites do ICM no AGIR das áreas

Escala de avaliação	ICM das áreas	Limites do ICM
1. Abaixo das expectativas	Abaixo de 50%	0%
2. Atendeu parcialmente	-	50%
3. Atendeu plenamente	-	100%
4. Acima das expectativas	-	125%
5. Excepcional	Igual ou acima de 150%	150%

Para as métricas quantitativas, será considerado o próprio ICM, respeitando-se os limites mínimos (abaixo de 50% zero) e máximo (acima de 150%, considera-se 150%).

Para as métricas qualitativas, será considerado o próprio ICM, respeitando-se os limites mínimos (abaixo de 50% zero) e máximo (acima de 150%, considera-se 150%).

5.62 Há ainda o Anexo 3 que traz um exemplo de cálculo, o qual não se compreende pelos motivos a seguir expostos.

5.63 Da leitura de tal plano e de seus anexos, surgem várias questões: Como é apurado o coeficiente de rentabilidade (K)? E o que significa ICM? De que forma ocorre a avaliação individual? Quais são as metas que os empregados precisam

atingir para receber a participação nos resultados? O que terão de fazer para atingi-las?

5.64 Nenhuma das respostas às indagações acima podem ser encontradas no texto acordado, contrariando assim o disposto no § 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/2000, o qual determina a obrigatoria previsão de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos empregados no instrumento de negociação da PLR.

5.65 Tampouco é informado no acordo em tela como é obtido o "múltiplo salarial (MS)", que influencia diretamente no valor final da PLR recebida pelo empregado, o que nos leva a pensar dá-se de forma aleatória e discricionária.

5.66 Também não se explica em que consistem os indicadores "RGO da ASPC" e AGIR", nem como são obtidos.

5.67 Ressaltamos ainda que a Cláusula Oitava do acordo ora tratado assegura o pagamento do valor mínimo de PLR estabelecido pela CCT, ou seja, é garantida a parcela limite de PLR prevista na CCT sem nenhuma relação com metas ou objetivos. Isso significa que o empregado jamais deixa de receber valor referente à PLR, mesmo que a empresa tenha prejuízo ou não tenha disponibilidade financeira, comprovando que não há qualquer vínculo entre o valor ganho a título de PLR e os lucros ou resultados da empresa, o que, como já dito, torna tal verba uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira, menos PLR.

5.68 Além disso, conforme a Cláusula Quarta do acordo em pauta, somente uma parte dos colaboradores da empresa fazem jus à participação nos resultados, ou seja, tal benefício não é extensível a todos os empregados. Isso denota a existência de duas castas de beneficiários, o que fica evidente ao se comparar os valores pagos com base no plano em questão (os quais são muito mais superiores) com os valores pagos com base na CCT. Daí indagamos: Por que somente alguns dos empregados são beneficiários desse plano próprio quando o intuito legal é a integração do capital com o trabalho?

5.69 A seguir transcrevemos trechos do Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2009 assinado em 04/09/2009, com grifos nossos:

Cláusula Quarta: ELEGÍVEIS

São elegíveis ao presente plano:

Na área administrativa os Superintendentes, Gerentes e equivalentes, Coordenadores e equivalentes;

Na área comercial os Gerentes de Negócio, Gerentes de Relacionamento, Consultores de Negócio, Consultores de Relacionamento, Coordenadores de Negócios e Coordenadores de Relacionamento.

Por empregados efetivos entendem-se aqueles com vínculo empregatício com a empresa.

4.1 – Exclusões:

Este plano não se aplica aos empregados demitidos por justa causa, ocupantes de cargos regidos pelo salário normativo da categoria dos securitários (Contínuo, Assistentes Administrativos e Assemelhados), aos Estagiários, às Secretárias e equivalentes, aos participantes de outros planos de participação e à PLR dos Securitários, aos Trabalhadores Temporários e aos Prestadores de Serviços.

Cláusula Quinta: DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS

É obtido a partir do valor target em reais, estabelecido para o funcionário no ano de 2008.

O valor target será ajustado pela performance da empresa no ano de 2009 em relação ao ano de 2008.

O desempenho individual aferido impactará o valor target entre 60% e 140% na apuração do valor anual.

O impacto de desempenho individual será contemplado somente na ocasião da apuração final dos resultados do ano.

Cláusula Sexta: REGRA PARA PAGAMENTO

A regra definida para pagamento será o valor target ajustado pelo desempenho individual, conforme cláusula quinta e pela performance da empresa no ano descontada a parcela de antecipação.

Cláusula Sétima: ANTECIPAÇÃO

O valor da antecipação será 40% do valor target, ajustado pela performance da empresa no primeiro semestre de 2009.

Farão jus à antecipação os empregados em efetivo exercício em 30/06/2009.

Cláusula Oitava: PAGAMENTO

Os valores decorrentes do Plano de Participação nos Resultados serão pagos anualmente aos empregados elegíveis, após o fechamento do semestre, deduzidos os valores antecipados por liberalidade da empresa a título de Participação nos

Resultados e/ou os decorrentes de Convenção Coletiva de Trabalho.

(...)

Cláusula Nona: GARANTIA

Na Hipótese dos valores decorrentes do Plano de Participação nos Resultados serem inferiores aos valores estabelecidos em Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados da categoria predominante (Securitários) os valores serão complementados

até os limites estabelecidos pela Convenção, observando as cláusulas de disponibilidades financeiras e de proporcionalidade de meses trabalhados em cada semestre, observando fração igual ou superior a 16 (dezesseis) dias.

5.70 O texto do regulamento acima menciona que a obtenção dos resultados dá-se a partir do valor target ajustado pelo desempenho individual e pela performance da empresa. Contudo, em nenhum momento explica em que consiste esse valor target nem como o mesmo é obtido, tampouco estabelece as regras a serem utilizadas para avaliação do desempenho individual dos empregados.

5.71 Diante do regulamento em questão, questionamos: Qual a performance da empresa necessária para que sejam distribuídos os resultados? Qual o desempenho individual esperado para que esse mesmo benefício seja recebido por cada empregado? O texto acordado não traz respostas às indagações, não sendo possível identificar qual o valor deveria ser pago aos empregados a título de PLR.

*5.72 Evidente que não basta, portanto, a existência de plano disciplinando a distribuição de lucros ou resultados; **há que se ter efetiva previsão de regras claras e objetivas** quanto à fixação dos direitos dos empregados, evitando-se a adoção de critérios de índole subjetiva, que levem em consideração aspectos que dependam de avaliação geral e não específica.*

*5.73 Aqui também nos deparamos com um **plano que não é extensível a todos os empregados**, evidenciando a existência de duas castas de beneficiários, consoante estabelece a Cláusula Quarta. segundo a qual, independentemente de qualquer fator, fica assegurado o pagamento do valor estipulado pela CCT. O que significa que o empregado*

elegível ao plano jamais deixa de receber valor referente à PLR, mesmo que conforme as regras do regulamento (que não são claras nem objetivas como já vimos) não faça jus ao seu recebimento.

*5.75 Por sua vez, há o Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2010/2011, aprovado mediante Acordo Coletivo celebrado em 29/10/2010, referente ao **ano base 2010**. O corpo do regulamento em questão trata apenas de aspectos genéricos, estando os detalhes acerca das regras para o pagamento da PLR em seus anexos. O mesmo ocorre com o Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2011, datado de 28/07/2011, referente ao ano base 2011, cujo conteúdo (corpo e anexos) é quase idêntico ao do primeiro. Por isso, trataremos a seguir mais precisamente dos anexos do Regulamento do Plano celebrado em 29/10/2010, com grifos nossos:*

ANEXO I

ELEGÍVEIS

São elegíveis ao presente plano:

Em todas as áreas os Superintendentes, Gerentes e equivalentes, Coordenadores e equivalentes;

Na área comercial, Diretoria Itauseg Saude Prev, os Consultores de Negócio (PJ), Consultores de Relacionamento (PJ) e Consultores de Vendas de seguros (PJ).

Por empregados efetivos entendem-se aqueles com vínculo empregatício com a empresa.

- Exclusões:

Este plano não se aplica aos empregados demitidos por justa causa, ocupantes de cargos regidos pelo salário normativo da categoria dos Securitários (Contínuo, Assistentes Administrativos e Assemelhados), aos Estagiários, às Secretárias e equivalentes, aos participantes de outros planos de participação e à PLR dos Securitários, aos Trabalhadores Temporários e aos Prestadores de Serviços.

DETERMINAÇÃO DOS RESULTADOS E REGRA PARA PAGAMENTO

Programa anual, com verba global definida com base nos resultados gerenciais da Seguradora e do Itaú Unibanco Holding.

Alguns exemplos de indicadores de resultado gerencial:

- Criação de Valor / Lucro-Excedente = RGO (-) custo do capital multiplicado pelo capital alocado,

- RGO: Resultado Gerencial Operacional da empresa e das áreas de negócio.

A verba é definida para a Seguradora e limita o valor de Participação nos Resultados a ser distribuído. O valor individual leva em consideração a nota de avaliação de desempenho e/ou a posição ocupada na classificação do grupo (ranking).

Os executivos podem realizar ajustes, para cima ou para baixo, nos valores individuais dos funcionários, nos comitês de cada área.

O modelo tem uma antecipação semestral, calculada através de % da Participação nos Resultados, cujo valor é descontado no fechamento anual.

*O cálculo individual é feito com a seguinte fórmula: $A * B * X * Y * Z$; sendo:*

A = valor base de participação nos resultados individual B = variação % do resultado(s) gerencial(ais) da empresa e/ou da área

X = % correspondente à posição no ranking de desempenho individual

Y = fator de ajuste discricionário

Z = fator de ajuste à verba disponível na área

O modelo é anual, com antecipação semestral.

O valor individual calculado já contempla o valor referente à PLR Sindical, caso haja.

ANTECIPAÇÃO

O valor da antecipação será 40% do valor base definido para o ano de 2010. Farão jus à antecipação os empregados em efetivo exercício na data do pagamento.

PAGAMENTO

Os valores decorrentes do Plano de Participação nos Resultados serão pagos anualmente aos empregados elegíveis, após o fechamento do semestre, deduzidos os valores antecipados por liberalidade da empresa a título de Participação nos

Resultados e/ou decorrentes de Convenção Coletiva de Trabalho. (...)

GARANTIA

Na Hipótese dos valores decorrentes do Plano de Participação nos Resultados serem inferiores aos valores estabelecidos em Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados da categoria predominante (Securitários), os valores serão complementados até os limites estabelecidos pela Convenção, observando as cláusulas de disponibilidades financeiras e de proporcionalidade de meses trabalhados em cada semestre, observando fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.

ANEXO 2

Para as equipes, há um modelo de Participação nos Resultados, PRAD, atrelado ao desempenho do colaborador, pago a 20% dos colaboradores melhores avaliados através do sistema de metas individuais. O ranking deve ser validado em comitê das áreas. São elegíveis apenas os colaboradores que não participam de outro modelo de Participação nos Resultados.

*Fórmula: $A * B$, sendo:*

A = valor base de participação nos resultados individual

b = variação % do(s) resultado(s) gerencial(ais) da área e/ou empresa

O modelo é anual.

O valor individual calculado é adicional à PLR Sindical.

Para o pagamento de PRAD são observados os critérios de elegibilidade de cada área ou segmento.

As áreas poderão a seu critério adotar qualquer uma das fórmulas previstas nos modelos acima descritos, desde que se comunique antecipadamente aos funcionários elegíveis.

*5.76 Percebe-se nitidamente que a avaliação de desempenho individual é fator primordial na determinação do valor da PLR a ser distribuída a cada empregado, no entanto, **em nenhum momento são apresentados: as regras que permeiam essa avaliação, as metas a serem atingidas, o mecanismo de aferição de seu alcance ou não, os parâmetros utilizados na avaliação dos funcionários, a forma como são avaliados nem apresentação de modelo básico dessas avaliações.** É apenas citada a existência dessas metas e da avaliação, sem que nenhum desses dois integre o acordo firmado nem seus anexos.*

5.77 A falta de todas essas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispendar para receber a PLR, em confronto com as determinações legais.

*5.78 **Há inclusive a utilização do fator Y = fator de ajuste discricionário,** que corrobora a possibilidade de subjetividade na apuração da PLR paga ao empregado, uma vez que não são determinados os casos de aplicação de tal fator nem a forma como se dá sua apuração.*

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

*5.80 Por fim, vemos que todas as críticas apontadas para os planos já previamente analisados (ver itens 5.67, 5.68, 5.73 e 5.74), no que tange à **aplicabilidade do plano somente para alguns empregados, à garantia do valor estabelecido na CCT e à falta de regras claras objetivas,** são válidas para o plano ora analisado bem como para o celebrado em 28/07/2011, sendo desnecessário repeti-las.*

5.81 Diante disso, novamente temos configurado o desrespeito pela empresa às normas que regem a distribuição de PLR, uma vez que não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

(...)

5.84 Em continuidade ao expendido, discorreremos acerca de um dos dispositivos legais mais importantes nesse tema que é aquele que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal, que se aplica a todos os instrumentos de negociação da PLR adotados pela empresa, quais sejam, as Convenções Coletivas de Trabalho e os

Planos Próprios, uma vez que a PLR é um instituto único, demonstra claramente a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pela empresa ora autuada, como será explanado.

5.85 Além de todos os problemas até aqui relatados, como periodicidade dos pagamentos de PLR inadequada, retroatividade da vigência do plano, metas não terem sido pactuadas previamente, ausência de regras claras e objetivas, dentre outros, há ainda aquele relacionado ao fato de ser comum no ramo de atividade da empresa o pagamento através de remunerações variáveis/bônus por meio de PLR.

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

5.87 Percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR nada mais são do que instrumento de premiação/gratificação/bonificação ou qualquer que seja a sua nomenclatura travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Além disso, vimos que muitos empregados receberam valor superior à sua remuneração anual, na forma de PLR, sem incidência de contribuição social alguma. É evidente que tais pessoas não estão prestando serviços à empresa por conta do salário "oficial" pelo qual foram contratadas. A verdadeira

remuneração dessas pessoas não é o salário "oficial" que recebem e sim os valores exorbitantes travestidos de "participações nos resultados".

5.88 É consenso que os profissionais do mercado financeiro, principalmente os de níveis gerenciais e acima, são remunerados pelo sucesso nas operações que realizam. Nesse sentido, muitas vezes a remuneração variável passa a ser muito mais relevante do que o salário contratual. Ocorre que, quando a suposta "participação nos lucros ou resultados" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração.

Esse fato contraria claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, como evidenciado acima, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal e, como tal, integra o salário de contribuição. Mais um motivo que demonstra que as verbas a

título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

(...)

5.91 Importa registrar que a PLR é verba aleatória: é variável, não é fixa, não é garantida. O seu caráter condicional está relacionado ao cumprimento de metas, resultados ou limites diretamente ligados à ação dos empregados com vistas à integração destes na empresa por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado. É instituída para que o empregado se anime a produzir mais. É paga sempre que o trabalhador coletivamente atingir um limite fixado pelo empregador, limite este que demonstra o reconhecimento de que, não só o empregador, mas que também o empregado colaborou para que se alcançasse o lucro ou resultado almejados.

Este é o sentido da regra do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, o qual exige que, dos instrumentos de negociação, constem claras, não só as regras substantivas, como também as regras adjetivas. São nessas regras que encontraremos definidas as condições que, se implementadas, darão aos empregados o direito de participarem dos lucros ou resultados da empresa, bem como a forma como o processo se desenvolverá.

5.92 A participação nos lucros ou resultados é uma importante estratégia para garantir motivação e produtividade e, por conseguinte, lucro e melhoria das condições sociais. Daí a importância do cumprimento de todas as formalidades prescritas na lei. A empresa é livre para determinar sua política de pagamentos, ficando obrigada, no entanto, a se submeter às consequências legais que tal política possa vir a ter. E, caso não obedeça aos critérios legais, os pagamentos de PLR efetuados perdem as características de desoneração e, assim, entram no

conceito de salário de contribuição, não estando dentre as exceções previstas no § 9º, do art. 28, da Lei nº 8.212/1991.

5.93 Ciente disso e devido a todas as razões expostas no presente Relatório, fica caracterizada a "participação nos lucros ou resultados" paga com base nos Planos Próprios e nas Convenções Coletivas Específicas de PLR, como integrante do salário de contribuição, visto que não atende aos requisitos da lei em seu aspecto formal e material.

Os valores lançados referentes aos autos de infração de DEBCAD nº 51.025.633-3 e nº 51.025.634-1 correspondiam, na data da consolidação dos débitos (18/08/2014), aos montantes de, respectivamente, R\$ 35.175.243,75 (trinta e cinco milhões, cento e setenta e cinco mil e duzentos e quarenta e três reais e setenta e cinco centavos) e R\$ 3.200.885,34 (três milhões, duzentos mil e oitocentos e oitenta e cinco reais e trinta e quatro centavos).

Irresignada com os lançamentos, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 550 a 577, instruída com os documentos de fls. 578 a 722.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (SC) julgou improcedente a impugnação, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DE
ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

A participação dos administradores nos lucros da companhia, prevista no artigo 152, §1º, da Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias por caracterizar contraprestação aos serviços prestados e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de imunidade/isenção.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP.

A impugnação do Fator Acidentário de Prevenção, com razões relativas a divergências quanto aos elementos previdenciários que compõem o cálculo do FAP, deve ser apresentada perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Previdência Social do

Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

Os valores pagos a título de aviso prévio indenizado integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a

Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos).

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DE
ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS.*

A participação dos administradores nos lucros da companhia, prevista no artigo 152, §1º, da Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos) por caracterizar contraprestação aos serviços prestados e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de imunidade/isenção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/08/2009 a 31/12/2011

*ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual o contribuinte teceu os seguintes argumentos:

a) há vício com relação ao quantum autuado sobre os pagamentos realizados a título de PLR a empregados, razão pela qual padece de nulidade o lançamento;

b) caso não seja reconhecida a nulidade do lançamento, requer-se a exclusão da base de cálculo autuada de todos os valores lançados incorretamente, devendo, nesse caso, permanecer a discussão, quando muito, apenas sobre a base de cálculo correta;

c) a base de pagamentos de 2009 entregue pela recorrente na fase de fiscalização contém, em parte, pagamentos que se referem aos instrumentos de 2008 (até 06/2009); e, em parte, pagamentos que se referem aos instrumentos de 2009 (a partir de 09/2009);

d) resta claro que nenhum desses valores foi objeto do lançamento em discussão, uma vez que a primeira competência autuada se refere ao mês de 09/2009 (fls. 469 a 487);

e) portanto, todas as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização e pela DRJ quanto aos instrumentos de negociação de 2008 são irrelevantes para a presente discussão, já que, como dito, nenhuma das verbas autuadas foi paga com base em tais instrumentos;

f) quanto à suposta inexistência de negociação prévia dos Programas Próprios e das CCTs de participação nos resultados dos anos de 2009 a 2011, a recorrente demonstrou que a formalização dos programas próprios assinados dentro dos respectivos anos de apuração, somente convalidam os critérios objetivos (metas) que, comprovadamente, já haviam sido discutidos e pactuados entre a empresa e funcionários, no início do período;

g) a recorrente demonstrou, por meio de contratos de metas dos funcionários e de declarações, que, malgrado os planos próprios não tenham sido assinados no início dos anos mencionados pela fiscalização, as condições para recebimento eram de pleno conhecimento dos seus funcionários, desde o início dos períodos;

h) as convenções coletivas foram assinadas antes da efetivação do pagamento da PLR e, por essa razão, não colidem com as disposições da Lei n.º 10.101/2000;

i) o programa de participação, seja de lucros ou resultados, não carece de apontar índices detalhados e complexos de metas, mas somente a sua respectiva existência, especialmente quando aprovado em convenção coletiva, o qual demanda consenso de toda uma categoria;

j) acerca da periodicidade, caso não reformada a decisão nesse ponto, deve ser mantida a autuação apenas sobre os pagamentos que excederam ao primeiro pagamento de cada semestre;

k) a legislação de regência não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de pLR;

l) a recorrente discute, na ação ordinária n.º 2007.61.00.010841-4, além da verba autuada por meio da NFLD n.º 35.620.400-6, a ilegalidade da incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores;

m) existindo legislação específica que regula o pagamento das participações, qual seja, a Lei nº 6.404/76, é plenamente aplicável ao caso a hipótese de exclusão, prevista na Lei 8.212/91, sob pena de dar tratamento tributário diferenciado a pessoas que se encontram em situações equivalentes, o que é vedado pela Constituição Federal;

n) não incide contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, uma vez que tal parcela não compõe a remuneração (REsp 1.230.957/RS);

o) o reenquadramento do índice do FAP do ano de 2010 é discutido pelo Recorrente na ação ordinária n.º 0006629-81.2012.4.03.6100 em de 2011, na ação ordinária n.º 0025057-43.2014.4.03.6100;

p) as inconsistências na apresentação e na apuração dos fatores utilizados para a fixação do FAP maculam a tributação, já que impedem que o contribuinte confira se os valores exigidos lhe foram corretamente imputados e, conseqüentemente, deve ser reformada a decisão recorrida e cancelada a autuação;

q) não devem incidir juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e com condições de admissibilidade.

1. Da preliminar de nulidade

Aduz a recorrente que a presente autuação contém vício com relação ao quantum autuado sobre os pagamentos realizados a título de PLR a empregados, razão pela qual padece de nulidade.

Tal matéria, embora tenha sido aduzida em sede de preliminar, deve ser analisada como questão de mérito, em razão de não se tratar de vício do lançamento, mas sim de diminuição de base de cálculo decorrente da dialética processual, inclusive considerando as provas carreadas aos autos pela contribuinte, consoante entendimento da Turma.

Por essa razão, rejeito as preliminares argüidas e passo a apreciar o argumento como matéria relativa ao mérito.

A autoridade fiscal, segundo a contribuinte, ao receber as bases de pagamento da PLR, não descontou os valores pagos antecipadamente aos funcionários da Recorrente e, por tal razão, acabou por autuar uma base comprovadamente maior do que a efetivamente paga.

Na prática, ocorreu o seguinte:

a) os pagamentos a título de antecipação de PLR foram realizados pela Recorrente em agosto ou setembro de um ano e a diferença a ser paga era realizada, com base nas regras do respectivo programa, em fevereiro ou março do ano subsequente;

b) a fiscalização, contudo, considerou, equivocadamente, os valores efetivamente pagos de um ano e somou os valores totais informados na folha de pagamento do ano seguinte.

Foi efetuada a juntada pela recorrente de uma planilha com os pagamentos feitos a três funcionários, demonstrando que a fiscalização não descontou os valores pagos antecipadamente, bem como os holerites desse colaborador (doc 03 e 04 da impugnação).

A decisão recorrida desconsiderou o valor probatório dos holerites juntados aos autos, dispondo, assim, sobre a ausência de comprovação do equívoco da base de cálculo.

Não se sustenta a fundamentação narrada, tendo em vista que os valores pagos aos funcionários refletidos nos holerites compõem a própria base de cálculo autuada, portanto considero o valor probatório dos holerites e entendo pela exclusão da base de cálculo da parcela incorretamente lançada.

Desse modo, no que se refere à matéria discorrida, merece reparo a decisão da Delegacia de Origem, devendo ser procedida a exclusão dos valores excessivamente levados a efeito na base de cálculo, tomando-se como parâmetro os holerites apresentados pela contribuinte.

2. Das falhas apontadas pela fiscalização no que se refere à Participação nos Lucros ou Resultados:

Consoante o Relatório Fiscal, foram considerados as seguintes irregularidades da PLR:

- Irregularidade de representatividade do **instrumento de negociação datado de 30 de abril de 2008**, fls. 498 e 499;
- Conforme os demonstrativos dos pagamentos de **PLR - 2009, 2010 e 2011**, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram **três pagamentos dentro do mesmo ano civil ou dois pagamentos no mesmo semestre**, fls. 499;
- Os instrumentos arrolados possuem vigência retroativa (Regulamento do Plano de Participação nos lucros celebrado entre Itaú Seguros S/A junto com outra companhia e Comissão Interna de Trabalho, **em 04/09/2009, com vigência retroativa no período de 01/01/2009 a 31/12/2009**; e Acordo Coletivo para aprovação do Regulamento da PLR 2010/2011 celebrado entre empresa e o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados e de Capitalização, de Agentes Autônomos de Seguros Privados e de Créditos em Empresas de Previdência Privada, **em 29/10/2010, com vigência retroativa no período de 01/01/2010 a 31/12/2010**);
- os empregados, durante quase todo o ano de 2009 e 2010, desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba PLR, uma vez que os critérios e condições para o seu recebimento só foram estabelecidos posteriormente, em **04/09/2009 e 29/10/2010**, respectivamente, próximo ao final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Logo, não há que se falar em metas preestabelecidas;

- o mesmo se aplica aos anos planos próprios celebrados em **30/04/2008 e 28/07/2011**, cujo conhecimento das regras por parte dos empregados só ocorreu já **transcorrido quatro meses do anos de 2008 e mais da metade do ano de 2011**;

- As convenções coletivas sobre PLR foram todas celebradas no ano seguintes ao período a que se referem. Percebe-se claramente que, durante todo o ano de **2008, 2009 e 2010**, os empregados sequer sabiam da existência de tais convenções;

- com relação ao **plano próprio celebrado em 30/04/2008**, não houve comprovação de seu **registro e arquivamento** na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, em seu § 2º, da Lei n.º 10.101/2000;

- **nenhuma das convenções coletivas de PLR possuem regras objetivas**, com mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus à PLR, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação, conforme se verifica da Convenção de 2008, basicamente reproduzida nas demais Convenções, fls. 509 e seguintes;

- **Regulamento do PLR assinado em 30/01/2008** - não é possível identificar o modo de apuração do coeficiente de rentabilidade (K), o significado de ICM, como é feita a avaliação individual, em que consistem os indicadores RGO da ASPC e AGIR e como são obtidos; também fica assegurado um pagamento mínimo de PLR estabelecido em CCT, ou seja, é garantida a parcela limite de PLR prevista em CCT sem nenhuma relação com metas e objetivos;

- **somente uma parte dos colaboradores da empresa fazem jus à participação nos resultados**, ou seja, tal benefício não é extensível a todos os empregados;

- **Regulamento do PLR 2009**, assinado em 04/09/2009, o texto do Regulamento menciona que a obtenção dos resultados dá-se a partir do valor *target* ajustado pelo desempenho individual e pela performance da empresa. Contudo, em nenhum momento explica em que consiste esse valor *target* e nem como é obtido, tampouco estabelece as regras a serem utilizadas para avaliação do desempenho individual dos empregados;

- tal **plano (2009)** também não é extensível a todos os empregados, evidenciando a existência de duas castas e beneficiários, consoante cláusula quarta; bem como, de acordo com a cláusula nona, independentemente de qualquer fator, fica assegurado o pagamento do valor estipulado pela CCT, sendo que o empregado elegível ao plano jamais deixa de receber o valor referente à PLR;

- **Regulamento do PLR 2010/2011**, aprovado pelo Acordo Coletivo celebrado em **29/10/2010**, referente ao ano base de 2010. e o Regulamento de 2011, datado de 28/07/2011, conteúdo quase idêntico ao primeiro, em nenhum momento são apresentadas as regras que permeiam essa avaliação, as metas a serem atingidas, o mecanismo de aferição de seu alcance ou não, os parâmetros utilizados na avaliação dos funcionários, a forma como são avaliados e o modelo básico das avaliações; também é utilizado o fator Y +fator discricionário, que indica a subjetividade na apuração da PLR;

- Vemos que todas as críticas apontadas para os planos já previamente analisados (itens 5.67, 5.68, 5.73 e 5.74, no que tange **à aplicabilidade do plano somente para alguns empregados, à garantia do valor estabelecido em CCT e à falta de regras claras e objetivas**, são válidas para o plano ora analisado, bem como para o celebrado em **28/07/2011**.

- além dos problemas relatados, como a periodicidade dos pagamentos de PLR inadequada, retroatividade da vigência do plano, metas não terem sido pactuadas previamente, ausência de regras claras e objetivas, dentre outros, há ainda aquele relacionado ao fato de ser comum no ramo de atividade da empresa o pagamento através de remunerações variáveis/bônus por meio de PLR, fls. 522;

3. Das alegações da recorrente sobre à PLR

Em síntese, a recorrente, acerca da PLR, assim aduziu:

a) a base de pagamentos de 2009 entregue pela recorrente na fase de fiscalização contém, em parte, pagamentos que se referem aos instrumentos de 2008 (até 06/2009); e, em parte, pagamentos que se referem aos instrumentos de 2009 (a partir de 09/2009);

b) resta claro que nenhum desses valores foi objeto do lançamento em discussão, uma vez que a primeira competência autuada se refere ao mês de 09/2009 (fls. 469 a 487);

c) portanto, todas as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização e pela DRJ quanto aos instrumentos de negociação de 2008 são irrelevantes para a presente discussão, já que, como dito, nenhuma das verbas autuadas foi paga com base em tais instrumentos;

d) quanto à suposta inexistência de negociação prévia dos Programas Próprios e das CCTs de participação nos resultados dos anos de 2009 a 2011, a recorrente demonstrou que a formalização dos programas próprios assinados dentro dos respectivos anos de apuração, somente convalidam os critérios objetivos (metas) que, comprovadamente, já haviam sido discutidos e pactuados entre a empresa e funcionários, no início do período;

e) a recorrente demonstrou, por meio de contratos de metas dos funcionários e de declarações, que, malgrado os planos próprios não tenham sido assinados no início dos anos mencionados pela fiscalização, as condições para recebimento eram de pleno conhecimento dos seus funcionários, desde o início dos períodos;

f) as convenções coletivas foram assinadas antes da efetivação do pagamento da PLR e, por essa razão, não colidem com as disposições da Lei n.º 10.101/2000;

g) o programa de participação, seja de lucros ou resultados, não carece de apontar índices detalhados e complexos de metas, mas somente a sua respectiva existência, especialmente quando aprovado em convenção coletiva, o qual demanda consenso de toda uma categoria;

h) acerca da periodicidade, caso não reformada a decisão nesse ponto, deve ser mantida a autuação apenas sobre os pagamentos que excederam ao primeiro pagamento de cada semestre;

i) a legislação de regência não traz qualquer limite de percentual a ser pago aos empregados a título de PLR

No tocante ao argumento de que as supostas irregularidades apontadas pela fiscalização e pela DRJ quanto aos instrumentos de negociação de 2008 são irrelevantes para a presente discussão, já que nenhuma das verbas autuadas foi paga com base em tais instrumentos, assiste razão ao recorrente, tornando-se salutar para a presente análise os instrumentos de 2009, 2010 e 2011.

Além disso, as convenções coletivas foram assinadas antes da efetivação do pagamento da PLR e, por essa razão, não colidem com as disposições da Lei n.º 10.101/2000.

Quanto à matéria, não se pode concordar com a posição adotada pelo Agente Fiscal, pois inexistia previsão na Lei 10.101/00 sobre o referencial a ser adotado para a consideração do ajuste como prévio.

Adoto, assim, o entendimento contido no voto do Conselheiro Carlos Henrique, acerca do tema, abaixo transcrito:

Com o fito de dar maior concretude ao direito constitucionalmente garantido da participação do empregado nos resultados da empresa, entendo que o ajuste entre as partes deve ser firmado antes do pagamento da primeira parcela da PLR, com a antecedência que demonstre que os trabalhadores tinham ciência dos resultados a serem alcançados e que permita que se infira que o ajuste entre as partes foi construído com a devida discussão e busca dos interesses comuns que culminaram no acordo coletivo firmado.

Ressalto que não há na Lei da PLR nenhuma determinação que tal ajuste deva ser realizado no ano anterior àquele em que se vai buscar as metas pactuadas, posto que tal exigência, por óbvio inimaginável em empresas dinâmicas e de atividades complexas, não consta da Lei n.º 10.101/00, nem permite tal inferência ao intérprete em norma de caráter isentivo, onde, bem se sabe, é vedada a interpretação analógica. Questiono, em que norma garantidora de direito social se encontra uma disposição literal, ou interpretação com o mínimo de razoabilidade, de que um ajuste prévio é aquele realizado no ano anterior?

No caso concreto é mister reconhecer que um acordo coletivo que deva ser firmado com um sindicato de porte, notório na defesa dos interesses do trabalhador, como é o Sindicato dos Bancários de São Paulo, não é fechado em uma única reunião ou de maneira simplista. Embora no caso em apreço se verifique que os acordos coletivos entabulados guardam relação de metas próximas as de programas anteriores, o que de alguma medida induz o trabalhador a buscar resultados já conhecidos, verifico que o ajuste foi formalmente atingido antes do pagamento das parcelas resultantes do acordo, o que, como dito, não desvirtua o programa como proposto. Ressalto que - no caso concreto - durante um longo período todos os acordos coletivos foram firmados no mês de agosto de cada ano.

Nesse sentido, entendo cumpridos os ditames da Lei n.º 10.101/00 quanto à existência de ajuste prévio, no que se referem às convenções coletivas.

No que se referem aos acordos, observa-se que não reproduziam teor semelhante e o pagamento não ocorreu antes dos ajustes.

De todo modo, menor relevância deve ser atribuída a discussão anterior, tendo em vista o descumprimento do requisito atinente à periodicidade, pois houve pagamentos em mais de três vezes ao ano, situação fática incontroversa nos autos, pleiteando a recorrente a manutenção da autuação apenas sobre os pagamentos que excederam ao primeiro pagamento de cada semestre.

Sobre tal alegação, apesar de a matéria comportar muitas interpretações, parece-me que, uma vez descumprido o requisito da periodicidade (paga a terceira parcela durante o ano), há uma irregularidade que atinge integralmente o plano, pois altera a sua característica essencial referente ao fato de não se constituir em complementação ou substituição de remuneração.

Conforme legislação vigente à época dos fatos, era *vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil* (art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000).

Acerca do requisito legal de existência de regras claras e objetivas, argumenta a recorrente que o programa de participação, seja de lucros ou resultados, não carece de apontar índices detalhados e complexos de metas, mas somente a sua respectiva existência, especialmente quando aprovado em convenção coletiva, o qual demanda consenso de toda uma categoria.

Sustentou também a recorrente que houve demonstração, por meio de contratos de metas dos funcionários e de declarações, que, malgrado os planos próprios não tenham sido assinados no início dos anos mencionados pela fiscalização, as condições para recebimento eram de pleno conhecimento dos seus funcionários, desde o início dos períodos, conforme documentação anexada aos autos.

A respeito desse ponto, não assiste razão à recorrente quanto aos acordos coletivos, considerando que, no **Regulamento do PLR 2009**, assinado em 04/09/2009, o texto menciona que a obtenção dos resultados dá-se a partir do valor *target* ajustado pelo desempenho individual e pela performance da empresa. Contudo, em nenhum momento explica em que consiste esse valor *target* e nem como é obtido, tampouco estabelece as regras a serem utilizadas para avaliação do desempenho individual dos empregados.

E o **Regulamento do PLR 2010/2011**, aprovado pelo Acordo Coletivo celebrado em **29/10/2010**, referente ao ano base de 2010. e o Regulamento de 2011, datado de 28/07/2011, conteúdo quase idêntico ao primeiro, em nenhum momento são apresentadas as regras que permeiam essa avaliação, as metas a serem atingidas, o mecanismo de aferição de seu alcance ou não, os parâmetros utilizados na avaliação dos funcionários, a forma como são avaliados e o modelo básico das avaliações; também é utilizado o fator Y +fator discricionário, que indica a subjetividade na apuração da PLR.

Também nenhuma das convenções coletivas de PLR possui regras objetivas, com mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programas de metas, resultados e prazos pactuados previamente, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus à PLR, contrariando

o real propósito do instituto e em total afronta à legislação, conforme se verifica da Convenção de 2008, basicamente reproduzida nas demais Convenções, fls. 509 e seguintes.

Desse modo, resta evidente o descumprimento ao § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000.

Relativamente aos demais requisitos legais, cabe esclarecer que, embora não haja limite ao percentual pago a título de PLR, o instituto não pode ser utilizado como substituto ou complemento de remuneração, comportando, assim, juízo de valor acerca do *quantum* pago.

Ademais, o pagamento da PLR não era extensível a todos os empregados, bem como, independente de qualquer fator, ficava assegurado o pagamento estipulado em CCT, sendo que o empregado elegível ao plano jamais deixaria de receber o valor referente à PLR.

Diante desse contexto, observa-se que houve o descumprimento de vários requisitos legais, sendo suficiente para a descaracterização do plano a existência de apenas uma irregularidade.

Portanto, correta a autoridade fiscal, ao entender pela incidência da contribuição social previdenciária.

4. Do pagamento de PLR a administradores

Cabe esclarecer que houve alegação da contribuinte sobre a existência de discussão judicial relativa à matéria, mas não foi apresentada prova da adução, o que impossibilita a análise da renúncia à instância administrativa, em razão de eventual concomitância.

Relata a fiscalização que, quando a PLR é paga a empregado, é imprescindível analisar se as condições de seu ajuste e pagamento atendem aos ditames da Lei n.º 10.101/2000, para só depois excluí-la ou não da tributação. Já o pagamento feito a contribuinte individual prescinde qualquer análise adicional, uma vez que sempre será tributado.

De forma diversa ao entendimento disposto pela autoridade fiscal, ao meu ver, a regularidade da PLR com o atendimento aos ditames da Lei n.º 10.101/200 também se aproveita ao contribuinte individual, porém, não foi demonstrado o cumprimento dos requisitos da citada legislação de regência, de modo que não assiste razão à recorrente.

5. Da não incidência de contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio

Acerca da matéria, cabe elucidar que as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência.

Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período ao seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT).

Assim, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio tem o fito de reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal.

Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

Portanto, assiste razão à recorrente quanto à não incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio, inclusive com base no disposto no REsp n.º 1.230.957-RS, julgado sob o rito de recurso repetitivo.

6. Do reequadramento do índice do FAP

Dispõe a recorrente que o reenquadramento do índice FAP do ano de 2010 está sendo discutido na ação ordinária 0006629-81.2012.4.03.6100 e, de 2011, na ação ordinária n.º 0025057-43.2014.4.03.6100. Contudo, compulsando-se os autos, não identifiquei a comprovação do alegado, mas o relatório fiscal demonstrou a existência de ação judicial sobre o FAP 2010, conforme se extrai do seguinte trecho:

8.17 Para o ano de 2010, o FAP atribuído à Itaú Seguros foi 1,6673.

8.18 A empresa contestou o FAP atribuído para o ano de 2010 (de 1,6673) por meio do Processo Administrativo nº 35434.001614/2009-30. As decisões de 1ª e de 2ª instâncias administrativas julgaram improcedentes as alegações do contribuinte e mantiveram o FAP apurado originalmente (de 1,6673).

8.19 Inconformada, em 13/04/2012, a empresa ajuizou ação declaratória com pedido de antecipação de tutela, pelo rito ordinário, contestando a majoração da alíquota RAT pelo Decreto nº 6.957/2009 e o cálculo do fator acidentário de prevenção - FAP vigente em 2010, e pede que o RAT retorne de 2% para 1% e que seja recalculado o FAP vigente em 2010 (Processo Judicial nº 00066298120124036100 – o qual pode ser verificado no sítio eletrônico <http://www.jfsp.jus.br/foruns-federais/>).

8.20 Foi indeferida a tutela antecipada em decisão de 23/04/2012 e julgados improcedentes os pedidos em sentença publicada em 09/05/2014. Atualmente encontram-se os autos em fase recursal.

8.21 Desta feita, para todo o ano de 2010, a alíquota do **RAT Ajustado é igual a 3,3346%**, que resulta da multiplicação de sua alíquota básica RAT (2%) pelo FAP, ou seja, $2\% \times 1,6673 = 3,3346\%$.

Desse modo, no que se refere ao FAP de 2010, houve renúncia à instância administrativa, o que afasta o conhecimento da matéria, consoante a Súmula CARF n.º 1:

Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

No que se refere ao FAP de 2011, cabe proceder a análise do argumento da recorrente acerca das *supostas inconsistências na apresentação e na apuração dos fatores utilizados para fixação do FAP, que maculam a tributação, já que impedem que o contribuinte confira se os valores exigidos lhe foram corretamente imputados e, conseqüentemente, deve ser reformada a decisão recorrida e cancelada a autuação, nos termos do art. 142 do CTN.*

Cumprе destacar que a competência para a apreciação do Fator Acidentário de Prevenção é do Ministério da Previdência Social, onde, por meio de processo administrativo, pode ser instaurado o contencioso sobre a alíquota aplicável.

Pelo que constam dos autos, a empresa contestou o FAP atribuído para o ano de 2011, por meio do Processo Administrativo n.º 1011300001429011. A decisão de primeira instância julgou improcedentes as alegações do contribuinte e ainda alterou o FAP de 10961 para 10966. Tal posicionamento foi mantido pela decisão de primeira instância.

Quando impugnado o FAP, na via administrativa (MPS), a orientação do Ministério competente é a seguinte:

O contribuinte deve declarar a totalidade da contribuição relativa ao RAT na GFIP, mesmo que haja impugnação ao FAP anual? Resposta: Mesmo havendo impugnação ao FAP, o contribuinte deve declarar na GFIP a totalidade da contribuição relativa ao RAT (inciso II, art. 22 da Lei nº 8.212, de 1991), incluindo eventual majoração em razão do FAP que lhe foi atribuído, conforme o Manual GFIP/Sefip, Cap. IV, item 7, p.125. (extraído da Nota Cosit nº 92/2012 da Coordenação-Geral de Tributação/Secretaria da Receita Federal do Brasil/Ministério da Fazenda)

Desse modo, por não ter sido declarada em GFIP o valor total da alíquota relativa ao RAT ajustado, foi levantada a diferença de contribuição ao RAT, correspondente à diferença de alíquota não declarada incidente sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados.

Portanto, não merece reparo a decisão vergastada, nesse ponto.

7. Da incidência de juros sobre a multa de ofício

Sobre a incidência de juros sobre a multa, o CTN assim dispõe:

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

Extraí-se do mencionado texto a legalidade da exigência.

Além disso, tem-se o Enunciado de Súmula CARF n.º 4, que trata da seguinte forma:

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

Desse modo, são cabíveis os juros sobre a multa, restando incólume a decisão recorrida, neste ponto.

8. Da conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento:

a) os valores excessivamente levados a efeito na base de cálculo, tomando-se como parâmetro os holerites apresentados pela contribuinte, bem como as planilhas dispostas às fls. 1337 a 1629, que demonstram as diferenças dos valores antecipados;

b) os valores relativos à contribuição previdenciária sobre o aviso-prévio.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

Declaração de Voto

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto da Ilustre Relatora, ainda que o tenha acompanhado, ressalto minha discordância exclusivamente em relação ao excerto abaixo:

4. Do pagamento de PLR a administradores (...)

De forma diversa ao entendimento disposto pela autoridade fiscal, ao meu ver, a regularidade da PLR com o atendimento aos ditames da Lei n.º 10.101/200 também se aproveita ao contribuinte individual, porém, não foi demonstrado o cumprimento dos requisitos da citada legislação de regência, de modo que não assiste razão à recorrente.

Assim, embora a matéria objeto de minha discordância não traga nenhum efeito em relação ao resultado do julgado, mister consignar minha compreensão sobre o tema, em particular por ter, em julgamento pretérito, acompanhado voto condutor que concluiu que os termos da Lei nº 10.101/2000 são extensíveis aos segurados individuais (Acórdão 2201-003.370, de 18 de janeiro de 2017).

Indispensável iniciarmos a análise da questão por sua regra básica, a qual está contida na Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

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; (...)

Por seu turno, assim dispõe a Lei 8.212/91:

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; (...)

10.101/2000:

Diante da necessidade de regulamentar a matéria, foi editada a Lei

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

II - convenção ou acordo coletivo. (...)

*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.*

Por outro lado, a Lei 6.404/76 determina:

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.

*§ 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.

Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal (RE nº 166.772/RS, ao analisar a constitucionalidade das expressões "autônomos e administradores" contidas no art. 3º, inciso I da Lei 7.787/89:

"a relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários" (DJ 16/12/94, p. 34896).

Portanto, não há que se confundir a relação jurídica decorrente de um contrato de trabalho com aquela estabelecida entre a empresa e seus administradores não empregados. Tampouco se confundem as participações de cada uma dessas categorias no lucro das empresas.

A Lei 10.101/00, ao regulamentar o art. 7º da CF/88, limitou seu alcance aos empregados, excluindo, por consequência, os que ocupam função administrativa sem vínculo empregatício. Estes, por sua vez, teriam direito a participação nos lucros assegurados e limitados nos termos da Lei 6.404/76.

Não há que se falar em tratamento desigual que pudesse ser corrigido com a extensão do alcance dos preceitos da lei 10.101/00 aos administradores não empregados, já que tratamento isonômico consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que eles se desigualem.

Constata-se que o legislador, homenageando plenamente o Princípio da Isonomia, buscou tratar de maneira diferente os desiguais. Afinal, os administradores ditam os rumos e estratégias da sociedade, sendo suas participações nos lucros uma forma distribuição de resultados, ao passo que o vínculo dos empregados decorre de subordinação e suas participações objetivam a integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade.

Ademais, a extensão dos preceitos da 10.101/00 aos administradores, ao contrário de estabelecer algum caráter isonômico, acaba por acentuar a desigualdade, à medida que os empregados não seriam aquinhoados com a participação de que trata a 6.404/76. Além disso, não se pode esquecer de que os acionistas poderiam restar prejudicados, já que, em sendo os administradores beneficiados com a participação nos lucros tratada pela 10.101/00, poderiam não se empenhar na distribuição de dividendos, ou mesmo haver excesso em relação aos limites estabelecidos pela lei das SA.

Neste sentido assim se manifestou o Ministro Dias Toffoli em voto proferido em dese de agravo regimental no Recurso Extraordinário 636.899:

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

O recurso não merece prosperar.

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

É de se notar, portanto, que esse instituto em nada se confunde com a distribuição de lucros autorizada no art. 152 da Lei nº 6.404/76. Como decidido, a Lei nº 10.101/2000, que regulamentou o art. 7º, XI, da Constituição refere a empregado, excluindo os integrantes de sociedades empresariais que ocupam a função de diretores/administradores, sem vínculo empregatício.

Dessa forma, sem reparos o acórdão do Tribunal de origem, o qual entendeu ser

“Inaplicável ao diretor não empregado o disposto no art. 7º da CF/88, que alude ao trabalhador, bem como inaplicável a regra que da Lei 8.212/91 que dispõe que a participação nos lucros não integra o salário-de-contribuição (art. 28, § 9º, letra “j”). porquanto este é contribuinte individual e não faz parte da folha de salários, tampouco possui vínculo empregatício com a empresa.” Grifou-se.

Por todo o exposto, manifesto minha convicção de que, no caso em tela, mesmo que tivessem sido cumpridos os requisitos da Lei 10.101/00, suas benesses não alcançariam os administradores não empregados.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Conselheiro