



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

Processo n° 16327.721021/2014-23
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.987 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de agosto de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente BANCO CITIBANK SA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS COM BASE EM MAIS DE UM INSTRUMENTO DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA. POSSIBILIDADE.

É compatível com a Lei nº 10.101, de 2000, a existência de pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados, relativos ao mesmo período de apuração, com base em convenção e acordo coletivo, ainda que não prevista a compensação de valores entre os instrumentos de negociação coletiva.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO ACORDO.

Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. A clareza e objetividade destinam-se, precipuamente, à necessidade de compreensão dos termos ajustados pelas partes envolvidas, e não à fiscalização tributária. Por isso, é inviável, via de regra, que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação fique restrita ao plano abstrato dos acordos celebrados, devendo aprofundar-se no conhecimento da própria execução dos programas de participação nos lucros ou resultados no âmbito da empresa.

Não há imposição na lei no sentido de que a disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados deva figurar no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados ou mesmo em outros canais de comunicação, sempre acessíveis ao trabalhador.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. FLEXIBILIZAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso em apreço, os acordos coletivos foram assinados no mês de julho do ano-calendário de apuração, não restando comprovado nos autos o início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura do acordo, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade, o que impõe considerar os instrumentos de negociação em desconformidade com os preceitos legais relativos à matéria.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.

A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PREVISÃO DE REVISÃO DOS ACORDOS CELEBRADOS.

Não há óbice que o acordo coletivo estabeleça, em caráter excepcional, devido a fatos supervenientes expressivos para as partes, a possibilidade de revisão de cláusulas ou a regulamentação de cláusulas antes não previstas, desde que não acarrete, se efetivamente implementada, mudanças de conteúdo a ponto de corromper efetivamente o instrumento original de negociação firmado, para fins da Lei nº 10.101, de 2000.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS. SEGURADOS EMPREGADOS.

O diretor estatutário, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção na sociedade por ações, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na

qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

PRÊMIO. PARCELA REMUNERATÓRIA.

O pagamento de prêmio tem nítida feição salarial, vinculado a um fator de ordem pessoal do segurado empregado, integrando a remuneração e o salário-de-contribuição. Salvo as hipóteses de isenções, estão no campo de incidência das contribuições previdenciárias todos os pagamentos em pecúnia destinados a retribuir o trabalho, quer sejam habituais ou não.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para: a) excluir da base de cálculo do lançamento os valores referentes à participação nos lucros ou resultados pagos aos segurados empregados no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho (2009 a 2012) e do Plano Próprio de 2010; e b) excluir os valores da participação nos lucros ou resultados a diretores empregados (levantamento "PA"). Vencidas em primeira votação as conselheiras Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que davam provimento parcial em menor extensão, para excluir apenas os valores descritos no item 'a'. Vencido em primeira votação o conselheiro Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, que negava provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Cleberson Alex Friess.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato - Relator

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Miriam Denise Xavier, Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Andréa Viana Arrais Egypto e Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2822/2910) interposto em face do Acórdão n.º 16-69.858 (fls. 2768/2810), cuja ementa restou assim redigida:

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. *Considera-se salário-de-contribuição do empregado a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas e os ganhos habituais sob a forma de utilidades. Art. 28, I, da Lei 8.212/91 e art. 214, I, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. *Integram o salário-de-contribuição as verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pagas em desacordo com a legislação correlata, recebendo a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das destinadas a outras entidades (terceiros). Art. 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91 e Art. 214, § 9º, X, e § 10, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto 3.048/99.*

A Lei nº 10.101, de 2000, foi instituída para regulamentar o inciso XI do artigo 7º da Constituição Federal, que trata de direitos dos trabalhadores empregados. Integra a remuneração, para fins de incidência de contribuições previdenciárias, a parcela a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada a administradores não empregados.

PRÊMIOS. *Os prêmios tem natureza salarial e integram a base de cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social, não se enquadrando nas hipóteses taxativas de exclusão previstas no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91*

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

Sobre a multa por lançamento de ofício, não paga no vencimento, incidem juros de mora.

Infração: O presente processo administrativo é constituído pelos seguintes Autos de

a) DEBCAD nº 51.032.921-7: AIOP onde foram apurados valores referentes a contribuições devidas à Seguridade Social: parte da empresa e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), previstas no art. 22, incisos I, II e III, da Lei 8.212/91, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 138.302.683,71 (cento e trinta e oito milhões, trezentos e dois reais mil, seiscentos e oitenta e três reais e setenta e um centavos), consolidado em 19/11/2014

b) DEBCAD nº 51.032.922-5 AIOP onde foram apurados valores referentes às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros (FNDE, INCRA), incidentes sobre a remuneração paga aos empregados. O crédito corresponde ao montante, incluindo juros e multa, de R\$ 13.782.464,54 (treze milhões, setecentos e oitenta e dois mil, quatrocentos e sessenta e quatro reais e cinquenta e quatro centavos), consolidado em 19/11/2014.

Os lançamentos incidem sobre valores pagos pela ora recorrente a título de "Participação nos Lucros ou Resultados" que, segundo a autoridade fiscal, não estariam de acordo com as disposições da Lei nº. 10.101/2000.

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 1728/1784), a Participação nos Lucros ou Resultados do Banco Citibank foi regida pelos seguintes documentos: a) Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR dos Bancos em 2009, 2010, 2011 e 2012 e b) Programa de Participação nos Resultados firmado entre o banco e seus empregados em 2010, 2011 e 2012 (fls. 1410/1510).

Sobre o Programa de Participação nos Resultados celebrado entre o banco autuado e seus empregados, a Autoridade Fiscal apontou:

a) Acordo para o Programa de Participação nos Resultados 2010, celebrado em 07 de dezembro de 2009, entre o banco e seus empregados, representados pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - Contraí e pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência a partir de 01 de janeiro de 2010, por um ano;

b) Acordo para o Programa de Participação nos Resultados 2011, celebrado em 07 de julho de 2011, entre o banco e seus empregados, representados pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2011, por um ano; e

c) Acordo para o Programa de Participação nos Resultados 2012, celebrado em 05 de julho de 2012, entre o banco e seus empregados, representados pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2012, por um ano.

Segundo a fiscalização, dois dos acordos de PLR (2011 e 2012) foram assinados retroativamente ao início de seus ano base e, portanto, não houve a negociação prévia prevista no art. 2º da Lei nº. 10.101/00.

Ainda, menciona que dos instrumentos decorrentes das negociações não constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e regras objetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Concluiu a fiscalização que os acordos próprios apresentados pela empresa não se coadunam com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício, contrariando o real propósito do instituto e em total afronta à legislação.

Afirma, ainda, que o contribuinte, apesar de utilizar dois acordos, a PLR definida na Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária não é compensada do programa próprio e PLR do banco, sendo o pagamento efetuado em folha de rubrica distinta.

Assim, restaria claro que a empresa utiliza os dois planos, Acordos e Convenções Coletivas, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes, não obstante a legislação exigir que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo.

Alega que a Lei nº. 10.101/00 é clara e o pagamento de PLR com base em dois acordos concomitantemente encontra-se em desacordo com seus preceitos, devendo incidir, desta feita, Contribuição Previdenciária sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Em relação aos pagamentos ocorridos durante o ano de 2010 verifica-se que a porcentagem de PLR em relação ao salário anual vai de 0,85% a 315,45%. Para o exercício de 2011 há uma variação entre 0,82% a 410,77%. No que tange aos pagamentos efetivados no ano de 2012 a porcentagem de PLR em relação ao salário anual estende-se de 1,33% a 334,80% (planilha de fls. 1516/1532).

Observa a Fiscalização que o montante altíssimo pago a determinados beneficiários correspondem a mais de 300% de seus salários anuais, o que caracteriza a substituição da remuneração dos empregados pela PLR, fenômeno proibido pela Lei 10.101/00.

Depois de fazer várias considerações sobre a natureza dos valores pagos a título de PLR, tanto aos empregados quanto aos administradores, a autoridade fiscal registra que a fiscalizada é sociedade por ações regida pela Lei nº 6.404, de 1976, que tem por objeto social “*a prática de todas as operações permitidas nas disposições legais e regulamentares, próprias aos Bancos Comerciais, às Sociedades de Crédito, Financiamento e Investimento, aos Bancos de Investimento e às Sociedades de Crédito Imobiliário, atuando por carteiras, podendo, ainda, praticar operações compromissadas e atuar no mercado de câmbio, consoante o estabelecido pelo art. 2º do seu Estatuto Social.*”

Conforme previsto em seu Estatuto Social, com as alterações aprovadas conforme Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 22 de novembro de 2010, a administração sociedade compete à Diretoria. Abaixo são reproduzidos excertos do estatuto social transcritos pelo Auditor-Fiscal e por ele sublinhados:

***Artigo 8º-A** sociedade será administrada por uma Diretoria composta de dois a vinte membros, um deles com a designação de Diretor Presidente, podendo ser designado de 1 (um) a 3 (três) Diretores Vice-Presidentes, e os demais com a designação de Diretores Executivos, sendo um deles designado para assuntos legais corporativos, acionistas ou não, residentes no País, eleitos anualmente pela Assembléia Geral, permitida a*

reeleição. Vencido o mandato, os Diretores continuarão no exercício dos seus cargos, até a posse dos novos eleitos.

Parágrafo Único - Os Diretores ficam dispensados de caução e seus honorários serão fixados pela Assembléia Geral que os eleger, sendo os mesmos levados à conta de despesas gerais

Artigo 9º - A investidura no cargo de Diretor far-se-á por termo lavrado no Livro de Atas de Reuniões da Diretoria, depois de aprovada sua eleição pelo Banco Central do Brasil. (...)

Artigo 11 - A Diretoria terá amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, podendo deliberar sobre: (a) qualquer matéria relacionada com o objeto social ou sobre novas atividades, bem como: (b) adquirir, alienar e gravar bens imóveis, contrair empréstimos, dar caução, independentemente de autorização da Assembléia Geral.

Parágrafo Primeiro - Serão decididas pela maioria dos Diretores, em reunião, as matérias da alínea (a) supra. (...)

Parágrafo Quarto - Todos os atos que criem obrigações para com a Sociedade, inclusive notas promissórias, letras de câmbio ou títulos equivalentes, bem como os atos que exonerem terceiros de obrigações para com a Sociedade, ou de movimentação ou extinção de contas de depósito bancário, serão assinados conjuntamente: (a) por dois membros da Diretoria; (b) por um deles e um procurador especial; ou (c) por dois procuradores especiais.

Parágrafo Quinto - Nos casos especiais que demandem o deslocamento de Diretores ou procuradores para outros Estados, que não o da sede da Sociedade, por determinação da Diretoria, em reunião, poderão se outorgados poderes específicos em nome de somente um procurador.

Artigo 12 - A Sociedade poderá, por dois de seus Diretores, ou isoladamente pelo diretor indicado para assuntos legais corporativos, nomear procuradores para representá-la nos limites dos poderes conferidos nos respectivos instrumentos de mandatos que, com exceção daqueles para fins judiciais, bem como para fins de representação em processos administrativos e procedimentos arbitrais, terão um período de validade limitado.

Artigo 13 - Compete ao Diretor Presidente: (a) representar a Sociedade isoladamente, ativa e passivamente, em Juízo ou fora dele, desde que em atos não compreendidos nas restrições estatutárias de assinatura dupla; (b) representar a Sociedade isoladamente em quaisquer atos, mesmo os compreendidos nas restrições estatutárias de assinatura dupla, desde que previamente autorizado pela Diretoria, em reunião, a praticar o ato; (c) dar voto de qualidade em caso de empate nas deliberações da Diretoria; (d) escolher, dentre os Vice-Presidentes, o que deva substituí-lo nos impedimentos ou ausências temporárias

Artigo 14 - Compete aos demais Diretores: (a) superintender o andamento dos serviços da Sociedade em vários setores; (b) colaborar com o Diretor Presidente em tudo que se referir à

superintendência geral e administrativa da Sociedade, e, ao Diretor designado para assuntos corporativos; (c) a supervisão e formalização dos atos societários e demais assuntos corporativos. (gn)

Alega também que nas Atas de Assembleia Geral que deliberam sobre a eleição e/ou reeleição dos membros da Diretoria, encontra-se disposto:

(...) Os Diretores poderão receber honorários pelo desempenho de suas funções em montantes a serem fixados, na ocasião, em Assembléia Geral Extraordinária. Os Diretores reeleitos declaram não estar inclusos em nenhum dos crimes que os impeçam de exercer atividades mercantis.

(...) Declarar que os diretores ora eleitos preenchem todas as condições previstas na Resolução 3.041, de 28 de novembro de 2002 e que têm amplo conhecimento dos preceitos contidos na mesma e no artigo 147 da Lei 6.404/76. (gn)

Após transcrever os artigos 147 e 138 da Lei nº. 6.404/76, a autoridade fiscal conclui que embora os diretores tenham sido remunerados e declarados como empregados (GFIP e DIRF), na realidade, conforme o Estatuto Social da recorrente, seriam administradores sem vínculo empregatício. Salienta, ainda, que em contraste com as declarações feitas nas GFIP e DIRF, o banco informa seus diretores em DIPJ como Diretores Sem Vínculo. Com isso, o contribuinte não poderia ter usufruído da hipótese de não incidência prevista no art. 28, § 9º, alínea "j", da Lei nº. 8.212/91, a qual se aplica somente à PLR paga a empregados. Por conseguinte, os valores recebidos pelos Diretores, no entender da fiscalização, deveriam sofrer incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 22, III, da Lei nº. 8.212/91.

Quanto aos pagamentos feitos aos empregados a título de prêmio, a Fiscalização afirma que estão relacionados a fatores de ordem pessoal e totalmente vinculados ao desempenho laboral dos empregados, constituindo-se, conseqüentemente, em elemento remuneratório do trabalho, evidenciando sua natureza jurídica salarial.

Assim, conclui acerca da incidência das contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a esse título, vez que se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção.

Por fim, informa ainda que foram encontrados pagamentos a título de Prêmio nas Folhas de Pagamentos da recorrente, nas rubricas nº. 1078 - Prêmio Incentivo e 1081 - Premiação, os quais foram contabilizados na conta Cosif nº. 81733004. Os valores referentes a tais verbas não foram informados em GFIP e sobre elas não foram recolhidas as respectivas contribuições previdenciárias, caracterizando-se assim o descumprimento da legislação vigente.

Após a apresentação da peça impugnatória (fls. 1802/1858), foi proferido o Acórdão nº. 16-69.858 (fls. 2768/2810), cuja ementa foi reproduzida acima. Intimado eletronicamente do referido acórdão em 11/09/2015 (fl. 2820), foi apresentado o recurso voluntário (fls. 2822/2910), tempestivamente, em 08/10/2015, onde alega, em síntese:

a) imunidade dos pagamentos a título de PLR, posto que o pagamento destas verbas encontra fundamento no art. 7º, XI, da Constituição Federal, desvinculando-os da

remuneração dos empregados e, portanto, não sofreriam incidência da contribuição previdenciária;

b) a Lei nº. 10.101/00 não impõe como condição a assinatura do Acordo ou Convenção Coletiva em data prévia ao início da vigência do período, sendo que os acordos relativos aos programas de 2011 e 2012, assinados respectivamente em 07/07/2011 e 05/07/2012, não representam qualquer ilegalidade. Ainda, destaca que o fato dos planos serem "muito parecidos", conforme indicado pelo próprio AFRFB, os funcionários da recorrente tinham exata noção dos critérios para os quais seriam avaliados;

c) inexistência de "parcela" mínima de PLR a ser paga a seus empregados, sendo que o que os planos preveem são um valor mínimo, não podendo ser caracterizado o pagamento de parcela mínima àqueles funcionários que receberam o valor variável, sendo que este não se trata de um acréscimo ao mínimo previamente garantido;

d) quanto à possibilidade de revisão dos acordos celebrados, alega que não há qualquer vedação na Lei nº. 10.101/00 que impeça procedimentos desta natureza e a Cláusula Sexta dos acordos celebrados entre a Recorrente e o Sindicato tem por objetivo garantir que os termos do acordo só possam ser revistos ou alterados conjuntamente pela Recorrente e a entidade sindical que representa seus empregados, sendo uma exceção à regra e que a autoridade fiscal não comprovou qualquer alterações no decorrer da vigência dos acordos;

e) quanto à possibilidade de pagamento de PLR por meio de dois planos distintos (da categoria e da empresa), afirma que a própria Lei nº. 10.101/00, no 3º do art. 3º já prevê essa possibilidade,

f) quanto ao pagamento de PLR em montantes superiores aos salários, aponta uma série de distorções nos resultados dos cálculos apresentados pela fiscalização nas planilhas de fls. 1516/1532, de forma a demonstrar a inexistência de pagamento de PLR como forma de salário disfarçado, bem como de vultosos pagamentos de PLR em comparação aos salários dos empregados beneficiados;

g) quanto à suposta inexistência de regras claras e objetivas, traz explicações acerca de cada um dos seus planos, da forma de apuração das referidas regras, trazendo de forma detalhada o funcionamento e aplicação dos mesmos, rebatendo os argumentos do AFRFB acerca da inexistência de clareza e objetividade das referidas regras nos planos;

h) im procedência do lançamento quanto a descaracterização dos valores de PLR pagos no âmbito da Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária, eventuais "problemas gerais" observados pela fiscalização não poderiam descaracterizar tais Convenções Coletivas e exigir a contribuição previdenciária, ao passo que deveria apontar qual dos dois planos (acordo coletivo ou programa próprio) deveria ser desconsiderado em detrimento do outro;

i) quanto ao PLR pago aos administradores na condição de diretores empregados, defende a legalidade do pagamento a estes e requer a nulidade da decisão da DRJ por inovar no fundamento para manutenção do lançamento quanto a este ponto específico;

j) quanto aos pagamentos efetuados a título de prêmios, o mesmo se realizou dentro da previsão do art. 28, § 9º, "e", 7, da Lei nº. 8.212/91, como se observa das próprias planilhas elaboradas pelo AFRFB (fls. 1643/1685), onde entre janeiro de 2010 a dezembro de 2012 não há um único beneficiário que tenha recebido mais de uma vez o referido pagamento;

h) requer a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Processo nº 16327.721021/2014-23
Acórdão n.º **2401-004.987**

S2-C4T1
Fl. 3.032

2989/3026. Apresentadas contrarrazões pela Procuradoria da Fazenda Nacional às fls.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Carlos Alexandre Tortato - Relator

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, por isso, dele tomo conhecimento.

Mérito

a) Da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)

Diz a Carta Política de 1988:

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

(...)

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

(...)

Como se percebe da leitura do trecho destacado, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto expressamente no texto constitucional. Entretanto, trata-se de preceito de eficácia limitada, pois submetido ao regramento definido em lei, o qual lhe dá capacidade de produzir os efeitos visados pelo legislador constituinte.

Ainda que a lei admita certa flexibilidade na negociação e elaboração do instrumento de ajuste entre empresas e empregados, prevendo formalidades, critérios e parâmetros mínimos ou mesmo indutivos, em alguns casos, a PLR desvinculada da remuneração está condicionada, necessariamente, à observância do estabelecido pela lei ordinária.

No âmbito das contribuições previdenciárias, a Lei nº 8.212, de 1991, contém previsão de não incidência tributária para a participação nos lucros ou resultados da empresa, desde que paga ou creditada de acordo com a lei específica:

Art. 28 (...)

§ 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;

(...)

A lei específica a que alude a lei previdenciária é a Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, a qual disciplinou a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da regulamentação exigida pelo inciso IX do art. 7º da Constituição da República de 1988. Reproduzo, abaixo, alguns dos seus artigos:

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.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Primeiramente, entendo que deve ser afastada a alegação da recorrente de que a previsão constitucional do art. 7º, XI, por si só, configura imunidade à participação nos lucros e resultados percebidos pelos trabalhadores e, conseqüentemente, seria ilegal as estipulações impostas para fins de evitar a incidência tributária (entenda-se Lei nº. 10.101/00).

Como se vê do próprio texto constitucional, este atribuiu à legislação infraconstitucional a regulação sobre a definição do pagamento sobre lucros ou resultados. Esta é, inclusive, a própria conclusão de acórdão mencionado pela recorrente em sede de recurso voluntário (Acórdão nº. 2401-003.112):

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, mormente por não se revestir da natureza salarial, estando ausentes os requisitos da habitualidade e contraprestação pelo trabalho, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na Lei nº 10.101/2000.(grifo nosso)

Assim, entendo que a interpretação a ser empregada deve conjugar os dispositivos acima elencados, entendendo-se o comando constitucional que, é, sim, imunidade, como pacificamente reconhecido pela doutrina, o que todavia não significa deixar de reconhecer e atender aos requisitos da legislação infraconstitucional, que o regulam, interpretando-os em conjunto com a disposição e a intenção do constituinte.

Quanto à alegação de que os pagamentos a título de PLR, somente por conter esta natureza, não poderiam sofrer a incidência das contribuições previdenciárias por força da imunidade prevista no texto constitucional, rechaço tal argumento com base nas razões introdutórias apresentadas no presente tópico.

Assim, sob estas disposições, passamos a analisar cada um dos fundamentos que levaram a fiscalização à descaracterizar o plano de Participação nos Lucros ou Resultados da recorrente.

Ainda, destaco que esta turma se debruçou recentemente, em sessão de julgamento do mês de maio do corrente ano, sobre Acordos Coletivos e Programas de Participação nos Lucros ou Resultados de empresa pertencente ao mesmo grupo empresarial da ora recorrente (Banco Itaucard S.A.), onde Acordos Coletivos e Programas de PLR muito semelhantes, senão idênticos, foram apreciados e descaracterizados pela autoridade fiscal sob os mesmos fundamentos.

As conclusões contidas no Acórdão nº. 2401-004.795 (PAF nº. 16327.721150/2014-11), de Relatoria do i. Conselheiro Cleber Alex Fries, serão em parte reproduzidas no presente voto, nas partes em que sejam idênticas as análises de fato e de direito.

a.1) Pagamentos com base em mais de um instrumento de negociação

Eis o que dispôs a Autoridade Fiscal (fl. 1758):

5.83 Durante a auditoria, o banco foi intimado a esclarecer se, na prática, ocorreu a compensação entre a Participação nos Lucros ou Resultados relativa aos Acordos e àquela decorrente das Convenções Coletivas, tendo respondido, por intermédio de Carta-Protocolo, de 24 de abril de 2014, não ter ocorrido compensação dos valores pagos entre CCT e Plano Próprio.

5.84 Claro está, portanto, que o contribuinte utiliza os dois planos, Acordos e Convenções Coletivas, os quais contemplam os mesmos empregados, sendo extensivos a todos estes.

5.85 Não obstante, sabe-se que somente uma das formas especificadas deve ser escolhida em comum acordo. Ou se realiza uma Participação nos Lucros através de Convenção Coletiva ou por intermédio de um Plano Próprio.

5.86 A própria Lei nº 10.101/00 prevê a existência de dois instrumentos e a compensação entre eles, *in verbis*

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados. (gn)

De acordo com a Cláusula Segunda dos Planos Próprios da Recorrente, os valores pagos no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho (CCT's) não poderiam ser compensados com os montantes devidos a título de PLR (item 5.81 e 5.82 do REFISC).

E, conforme as conclusões reproduzidas acima, no entender do AFRFB, somente poderiam prevalecer um dos dois modos de pagamento de PLR - o Acordo Coletivo ou o Plano Próprio, ante a inexistência de previsão de compensação dos valores pagos entre cada um dos planos.

Na ocasião do julgamento do Acórdão nº. 2401-004.795, aderi aos fundamentos do r. Relator, os quais reproduzo para fundamentar o entendimento a novamente ser adotado:

*Segundo o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, a participação nos lucros ou resultados deverá decorrer de negociação coletiva entre o empregador e os seus empregados, nesses termos:*¹

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

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

¹ A redação transcrita do art. 2º é aquela original, vigente na época dos fatos geradores.

(...)

O art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, em seus incisos I e II, autoriza três hipóteses de procedimento para elaboração de Participação nos Lucros ou Resultados: (i) comissão eleita pelo empregador e seus empregados, integrada também por um representante da categoria sindical; (ii) convenção coletiva; e (iii) acordo coletivo.

Por sua vez, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, antes reproduzido pela autoridade lançadora, menciona a possibilidade de compensação de valores na hipótese de um programa de Participação nos Lucros ou Resultados mantido espontaneamente pela empresa. Para melhor clareza, copio novamente o preceptivo legal:

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

É de se convir, com apoio na redação transcrita, que o legislador ordinário ao fazer alusão a planos mantidos espontaneamente pela empresa pretendeu referir-se à participação oriunda da comissão escolhida entre as partes (inciso I) em contraposição às obrigações surgidas das convenções ou acordos coletivos de trabalho firmados pelas partes (inciso II).

Em outros dizeres, a opção pela comissão paritária eleita pelo empregador e seus empregados, integrada por um representante da categoria sindical, não tem o condão de inviabilizar a utilização simultânea pelos interessados da via da convenção ou do acordo coletivo.

Inclusive, nessa situação, o legislador ordinário expressamente admitiu a possibilidade de compensação entre valores pagos em decorrência de planos espontâneos mantidos pela empresa, constituindo, no entanto, tal procedimento uma faculdade do empregador, na medida em que o dispositivo de lei utilizou a expressão "poderão ser compensados".

Ocorre, com a devida vênia, que é distinta a hipótese trazida nos autos. A despeito da denominação "Planos Próprios", os ajustes não foram objeto de negociação mediante comissão paritária escolhida pela empresa e seus empregados. A natureza jurídica dos instrumentos é de acordo coletivo de trabalho para participação nos resultados, dado que negociados diretamente entre o sindicato dos empregados e as instituições financeiras (fls. 370/434).

Mesmo assim, não vislumbro obstáculo à coexistência de convenção coletiva e acordo coletivo para disciplinar o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados, em face do prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

É verdade que o inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, adotou a expressão "convenção ou acordo coletivo". Nada obstante, o viés interpretativo da norma jurídica não pode ignorar a realidade brasileira das negociações, nem acarretar o desprezo ingênuo das finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, as quais destinam-se, entre outros aspectos, à proteção dos interesses dos trabalhadores.

As convenções coletivas, usualmente celebradas entre sindicato de empregados e sindicato de empregadores, não consideram necessariamente as peculiaridades de cada empresa da categoria econômica representada. Ao revés, os acordos coletivos têm o propósito de estabelecer metas ou resultados de interesse específico das partes, inclusive mais benéficos aos empregados, contribuindo para incentivar a concepção de integração entre capital e trabalho.

A compensação de valores entre planos, na linha do prescrito no § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, pressupõe, em primeiro lugar, a coexistência válida de dois ou mais acordos, produzindo efeitos que lhe são próprios.

Em qualquer caso, a compensação tão somente pode representar uma faculdade, afastado o caráter de obrigatoriedade na negociação. É impensável que o intérprete, extrapolando a lei, conduza sua exegese no sentido contrário à obtenção de benefícios pelos empregados.

Logo, a interpretação sistemática da Lei nº 10.101, de 2000, possibilita a convivência, dentro da mesma empresa, para os mesmos empregados e mesmo período de aferição, de distintos programas de Participação nos Lucros ou Resultados, desde que atendidos os demais requisitos da legislação de regência.

Em resumo, a tese desenvolvida pela acusação fiscal é desprovida de amparo no texto legal.

a.2) Existência de pagamentos desiguais entre os trabalhadores e, em alguns casos, em valores superiores ao respectivo salário anual

Para fundamentar a desconsideração dos Planos de Participação nos Lucros ou Resultados, a Autoridade Fiscal alega a distribuição desigual de valores entre os empregados da recorrente, apurando desproporções entre o salário anual e os valores pagos a título de PLR.

Afirma que algumas das disparidades apontadas demonstram a existência de diferentes "castas" de empregados, com variações na porcentagem de PLR em relação ao salário anual de 0,82% a 410,77% nos três anos calendários da presente apuração. Tais alegações baseiam-se nas planilhas de fls. 1516/1532 e serviram como fundamento para concluir que os pagamentos realizados a título de PLR são utilizados como substituição da parcela salarial.

Em suas razões recursais, sustenta a recorrente que as próprias conclusões do AFRFB demonstram a impropriedade da acusação, bem como alega inexistir qualquer vedação legal ao pagamento de PLR em montante superior aos salários.

Apenas para mencionar os casos mais chamativos nas disparidades apontadas pela fiscalização, demonstra a recorrente que:

a) o funcionário José Affonso Ottoni Cândido Junior, que recebeu a título de PPR 0,85% do seu salário, ganhou como salário anual o valor de R\$ 152.057,17 e recebeu 1.288,61, enquanto que a funcionária Eudóxia Fagundes da Silva Gomes, que segundo o AFRFB recebeu PPR equivalente a 315,45% do salário, recebeu no ano apenas R\$ 1.179,92 a título de salário e R\$ 3.722 de PPR.

b) dos dez funcionários constantes das referidas planilhas que menos receberam PPR em comparação ao salário, somente um deles recebeu menos de cem mil reais no ano, e o funcionário Aecto Antonio de Campos Pinto, a quem foi atribuído o maior salário anual na lista relativa a 2010, no valor de R\$ 710.031,22, recebeu apenas R\$ 8.876,42 de PPR, ou seja, 1,25% do salário, ficando em quarto lugar na lista do que proporcionalmente menos receberam PPR comparativamente ao salário anual;

c) entre os 21 "marajás" que receberam PPR maior que o salário anual na planilha de 2010, quem teve o maior salário foi Valeska Michele da Silva, que no ano recebeu R\$ 4.512,10 de salário e R\$ 5.333,57 de PPR, não se podendo vislumbrar nesse grupo uma "casta" privilegiada de "*profissionais d mercado financeiro (...) remunerados pelo sucesso nas operações que realizam*".

De fato, os exemplos citados pela recorrente, aliados a outros bem claros nas referidas planilhas, atestam que o AFRFB cometeu algum erro formal na validação das planilhas que foram acostadas ao presente processo, ou simplesmente fez análise absolutamente rasa, simplória e descabida dos dados obtidos na contabilidade da recorrente.

Situação idêntica foi verificada no mencionado Acórdão 2401-004.795, onde reproduzo o seguinte trecho da fundamentação lá acostada:

Nem mesmo de maneira implícita a Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Haja vista que a Lei nº 10.101, de 2000, não instituiu um percentual limitador para a relação entre participação e salário, o recebimento de valores a título de PLR superiores ao valor da remuneração só estará em descompasso com a legislação de regência quando comprovada pela fiscalização a utilização dos pagamentos como forma de substituição ou complementação da salário do trabalhador.

Para o fim comprovar que as parcelas pagas estão em desacordo com a lei específica, passando a integrar o salário-de-contribuição, é tarefa da fiscalização certificar que os próprios instrumentos de negociação foram originalmente formulados em desarmonia com a legislação de regência, no que tange à metodologia prevista para o cálculo dos valores devidos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, caracterizando pagamentos de natureza remuneratória.

Outra possibilidade para dar relevância tributária à participação em montante superior ao salário anual do trabalhador, seria o agente fazendário evidenciar que as quantias pagas aos empregados não guardavam correspondência com os valores previamente estipulados no Programa de Participação de Lucros ou Resultados, representando o montante excedente aos limites acordados pelas partes remuneração submetida à incidência da tributação.

(...)

Ao contrário do raciocínio simplista da autoridade fiscal, a conclusão no sentido da utilização da participação como substituto ou complemento da remuneração do empregado não deve estar baseada unicamente no aspecto matemático da relação participação/salário anual. É necessário comprovar que o pagamento, na forma efetuada, transformou o valor em parcela salarial.

Em resumo, na minha avaliação o agente lançador priorizou uma análise subjetiva dos dados obtidos na documentação da empresa e deixou de aprofundar a auditoria fiscal para efetivamente demonstrar, por meio de linguagem de provas, a existência de pagamentos camuflados de remuneração, se fosse o caso.

O só fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias.

Para fins de incidência da tributação, é vital a fiscalização convencer o julgador administrativo que os valores estão sendo disponibilizados pela empresa aos segurados empregados a título salarial, razão pela qual possui natureza remuneratória.

Os idênticos fundamentos lá lançados, aos quais me filiei, se aplicam ao presente caso, idêntico nas razões de fato e de direito, razão pelas quais aqui os utilizo para afastar a conclusão fiscal de desnaturar os pagamentos a título de PLR em virtude de desproporções apuradas em comparação aos salários dos empregados.

a.3) Da revisão dos acordos celebrados

Segundo a Autoridade Fiscal, o fato dos Planos Próprios poderem ser reajustados, devido a fatos supervenientes, o que seria ilegal (fl. 1751):

5.64 O Anexo prevê, ainda, que tais indicadores, pesos e metas podem ser reajustados em virtude do momento econômico (local ou internacional), bem como em função da estratégia de negócios do banco. Todavia, como comentado anteriormente, a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que, devido a fatos supervenientes, indicadores, pesos e metas possam ser reajustados fora do instrumento original de negociação entre as partes.

A acusação fiscal se dá com base na Cláusula Sexta dos acordos celebrados, que possui a seguinte redação (exemplo: Acordo ref. ano 2010 - fls. 1411/1412):

CLÁUSULA SEXTA - REVISÃO

A revisão do presente acordo dar-se-á por meio de negociação entre as partes signatárias.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - *Eventuais alterações somente poderão ser feitas por mútuo acordo, sendo vedada qualquer modificação unilateral.*

PARÁGRAFO SEGUNDO - *Os valores, critérios e formas de distribuir a participação aos empregados, não regulamentados no presente instrumento, deverão ser acordados entre as partes, na ocorrência dos seguintes fatos relevantes: prejuízo, venda ou transferência do controle acionário, por qualquer motivo, e ampliação do capital social.*

Para a recorrente, não há qualquer impedimento legal para que os acordos celebrados possam ser posteriormente revistos.

Em que pese a acusação fiscal, veja-se que esta se encontra calcada única e exclusivamente na **possibilidade de revisão** prevista no Acordo Coletivo. Ora, alguma revisão foi realizada em qualquer dos acordos?

Trata-se, evidentemente, de uma previsão excepcional, dando guarida, inclusive, ao direito dos trabalhadores de que toda e qualquer mudança deverá contar com a participação destes, impedindo arbitrariedades unilaterais.

Dessa forma, estando a acusação fiscal absolutamente genérica, consubstanciada na mera possibilidade de revisão prevista no Acordo Coletivo, deve a mesma ser afastada quanto ao ponto específico.

a.4) Existência de valor mínimo a ser pago

Eis o teor da acusação fiscal (fls. 1746/1747):

5.40 Passando agora exclusivamente aos Acordos de PLR de 2011 e 2012, vemos que o Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda institui certo montante como um valor mínimo a ser pago através de tais planos, valor esse que será acrescido à participação definida na Convenção Coletiva de PLR dos Bancos. Observa-se que tal parcela mínima possui caráter obrigatório, sendo igual para todos os empregados, não havendo qualquer relação entre o seu pagamento com produtividade ou lucro.

5.41 Sem embargo, a existência de valores fixos pagos a título de PLR fere a legislação vigente, posto que representam uma espécie de “prêmio”, com valores pré-determinados a todos, recebidos independentemente do atingimento de qualquer meta ou resultado, em desacordo com o art. 1º, e o § 1º do art. 2º, ambos da Lei nº 10.101/00.

Eis o que estipula a Cláusula Segunda dos referidos acordos (fl. 1433):

CLÁUSULA SEGUNDA - DA ESTRUTURA DO SISTEMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

As partes estabelecem sistema de participação nos lucros ou resultados, nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos.

PARÁGRAFO PRIMEIRO - *Fica estabelecido pelas partes o montante de R\$ 120,00 (cento e vinte reais) como valor mínimo a ser pago através do presente acordo, o qual deverá ser acrescido à PLR definida na convenção coletiva da categoria bancária.*

PARÁGRAFO SEGUNDO - *Nenhum empregado receberá valor inferior a este mínimo, que não será compensado da PLR prevista na convenção coletiva, muito menos será aplicada a proporcionalidade pelo tempo de trabalho.*

PARÁGRAFO TERCEIRO - *Acordam as partes que a PLR definida na Convenção Coletiva de Trabalho da Categoria Bancária não será compensada do programa próprio de PLR dos Bancos, sendo o pagamento efetuado em folha com rubrica distinta.*

Segundo a recorrente, não há vedação na Lei nº. 10.101/2000 quanto ao pagamento de valores mínimo a título de PLR. Ainda, alega que os Planos Próprios não estabelecem uma parcela mínima a ser paga, mas sim um valor mínimo de participação aos empregados, sendo incabível a alegação de “valores pré-determinados a todos”.

Analisando a cláusula em questão, nos parece bastante óbvia a interpretação a ser dada a mesma, de acordo com o que alega a recorrente: não está sendo assegurado a todos os empregados o valor de uma parcela mínima a título de PLR, mas sim, está sendo estabelecido que o valor mínimo de PLR a ser pago (**SE FOR PAGO**) de acordo com o Plano de Metas será de R\$ 120,00.

São duas situações bastante distintas e, ao que parece, o AFRFB ficou com a primeira interpretação: a de que está garantido, independente de qualquer fato/evento/meta, o pagamento de R\$ 120,00 a título de PLR. Já a segunda interpretação, que nos parece a correta e

condizendo com o arcabouço fático e de direito aqui apresentado, é de que está sendo estabelecido um valor mínimo para o pagamento.

Veja-se que há referência expressa ao "*sistema de participação nos lucros ou resultados, nos termos do anexo que integra o presente acordo para todos os efeitos*". Se, dentro das regras estabelecidas no Anexo do referido Acordo, resultar no pagamento de PLR, ainda que determinadas variações de índice, regras, metas, estipulem uma quantia menor que R\$ 120,00, este mínimo deverá ser respeitado.

Ora, continuam os empregados sujeitos as metas do programa, continuam incentivados à produtividade e a integração entre o capital e o trabalho. Não há qualquer desvirtuamento da essência da PLR e tampouco do Acordo celebrado, razão pela qual afasto a acusação fiscal de que haveria a previsão de pagamento mínimo assegurado aos empregados da recorrente.

a.5) Inexistência de regras claras e objetivas

Segundo o AFRFB, no decorrer dos itens 5.52 a 5.76 (fls. 1747/1753), restou demonstrada a inexistência de regras claras e objetivas nos planos da recorrente, restando infringido o disposto no art. 2º, § 1º, I e II, da Lei nº. 10.101/00:

Art. 2º (...)

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

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

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

Para sintetizar os argumentos da fiscalização, reproduzo, *in verbis*, os itens 5.67 e 5.75 do Relatório Fiscal (fl. 1751):

5.67 Ante o exposto, vemos que no Acordo de PLR em apreço as definições dos elegíveis não são claras e a falta de definição das metas a serem atingidas, bem como a inclusão de parcelas não individuais nos critérios utilizados, impossibilitam entrever o valor a ser auferido pelos beneficiários. A falta dessas informações inviabiliza o conhecimento prévio do empregado do esforço que deverá dispender para receber a PLR, em confronto com as determinações legais. Igualmente, a existência de critérios subjetivos de avaliação afasta a objetividade da aferição. Desta feita, não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

(...)

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

Alega a recorrente desde a peça impugnatória e seus anexos demonstra de forma minuciosa e exaustiva as regras claras e objetivas relacionadas às quatro formas de aplicação dos Planos Próprios.

Ressalta, nesse ponto, que o Relatório Fiscal discorreu a respeito de inúmeras questões "sem resposta" que respaldaram o lançamento de ofício devido à ausência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação. Porém, em nenhum momento do procedimento de auditoria, o agente fiscal tomou a iniciativa de solicitar quaisquer esclarecimentos e/ou explicações da empresa sobre as alegações apresentadas por ocasião da lavratura do auto de infração quanto à fixação dos direitos substantivos de participação e das regras adjetivas.

Pois bem. O § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, estipula requisitos a serem observados nos acordos para pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, a fim de que produzam os efeitos tributários que a lei estabelece.

Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo.

Os instrumentos de negociação deverão conter regras inequívocas e de fácil compreensão **para os trabalhadores** no que tange à aquisição do direito ao pagamento das parcelas, inclusive quanto aos critérios de aferição do cumprimento das metas acordadas, de modo a que se possa atestar com segurança que os valores pagos equivalem à participação prevista no acordo.

É de assinalar, no entanto, que a Lei nº 10.101, de 2000, previu apenas os contornos básicos dos instrumentos de negociação, deixando de fixar normas rígidas e pré-definidas para a elaboração dos documentos.

Acredito que não poderia ser diferente, dado que a participação é um direito social exercido com base na autonomia de vontade de atores que, muitas vezes, possuem interesses antagônicos, empresários e trabalhadores, aliado às diversidades de realidade empresarial quanto à necessidade de integração capital e trabalho.

Soma-se a tal característica própria, a presença dos sindicatos representativos das categorias dos trabalhadores, outro agente social dotado de suas peculiaridades, cuja presença nos acordos não só é conveniente, como também desejável para a proteção dos direitos dos empregados.

Nesse sentido, parece bem evidente que a exigência de regras claras e objetivas não se destina, precipuamente, à compreensão do Fisco. Embora importante para a garantia do interesse público, é nítido o papel secundário exercido pela fiscalização tributária neste processo, a qual não lhe foi concedida a função de avaliação do mérito das regras aprovadas na negociação entre as partes.

Por essa razão, a interferência na autonomia privada é medida excepcional, exigindo-se a certeza da autoridade fiscal, apoiada em elementos objetivos, quanto à desconformidade do acordado frente aos preceitos legais da Participação nos Lucros ou Resultados.

O agente fiscal não participa do dia a dia da vida laboral da empresa e de seus empregados, de maneira que as questões que lhe configuram obscuras podem estar perfeitamente claras para o empresário e os trabalhadores. De maneira análoga, um critério e/ou informação que lhe pareça omissa no instrumento de negociação, podem estar univocamente delimitados pelos atores sociais principais, tendo em conta a proximidade com os fatos.

Desse modo, inviável, via de regra, que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação fique restrita ao plano abstrato dos acordos celebrados. É inerente ao processo, dadas as suas características, o avanço da fiscalização no conhecimento da execução dos programas de Participação nos Lucros ou Resultados. Caso contrário, não é exagero afirmar, haverá sérios riscos de cometimento de equívocos pelo agente fiscal.

As dificuldades de compreensão do agente fiscal não significam, necessariamente, obstáculos à cognição dos segurados empregados e dos sindicatos que os representam, pois podem acompanhar, obter esclarecimentos e questionar as regras e os critérios vinculados à aquisição do direito ao pagamento da participação, bem como os mecanismos de aferição do pactuado.

Na linha das ponderações trazidas no recurso voluntário, a lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado, desde que mantida a harmonia com as regras gerais, estar estipulado em documentos apartados ou mesmo em outros canais de comunicação, sempre, em independentemente da opção escolhida pela partes, com pleno acesso e conhecimento dos trabalhadores.

Especialmente em empresas estruturadas, como aparenta enquadrar-se a recorrente, é comum a disponibilização de mecanismos internos de divulgação e esclarecimentos a respeito do programa de participação mantido pela empresa, inclusive com o uso de plataformas digitais para avaliações de desempenho dos trabalhadores.

Nesse sentido, a recorrente apresentou, na fase de impugnação, vários documentos relativos à divulgação interna, incluindo comunicados sobre alterações efetuadas no programa, disseminação de resultados, informações sobre valores a serem pagos, além de cópias de avaliações individuais (fls. 1876/2752).

Segundo a documentação que instruem o processo administrativo, em especial os termos de intimação às fls. 06/25, o agente fiscal não procurou na fase do procedimento investigatório esclarecer, junto à recorrente, as questões suscitadas no Relatório Fiscal, as quais levaram à caracterização da inexistência de regras claras e objetivas

concernentes aos quatro níveis dos Programas Próprios: "Nível Citi - R/C10 e abaixo", "Nível Citi - S/ C11 e acima", "Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa Exceed" e "Funcionários de Remuneração Variável não Elegíveis ao Programa Exceed".

Para melhor clareza da acusação fiscal, transcrevo os itens 5.45, 5.48, 5.49, 5.54, 5.55, 5.56, 5.61, 5.62, 5.64 e 5.66 do Relatório Fiscal, os quais justificam as razões pelas quais os instrumentos de negociação não se coadunam com as exigências legais (fls. 1746/1751):

5.45 Em nenhum momento, seja no texto do Acordo de PLR, seja em seu anexo, são evidenciados claramente os níveis de enquadramento dos empregados, nem quais deles são elegíveis ao programa Exceed ou a outros programas de remuneração variável existentes no banco. Não sabemos, portanto, se empregados, por exemplo, da área administrativa ou outros não especificados estão aqui abrangidos, indo de encontro ao incentivo à produtividade e à integração entre o capital e o trabalho, ambos prescritos pelo art. 1ª da Lei nº 10.101/00.

(...)

5.48 Observa-se que, para os empregados "Nível Citi - R/C10 e Abaixo", o Acordo de PLR de 2010 não estabelece os objetivos e metas a serem atingidos, nem os critérios utilizados para a avaliação do desempenho da área e do desempenho individual. O Anexo somente cita as avaliações possíveis, da área e individual, sem contudo traçar os critérios em que serão baseadas. Não traz o modelo do formulário interno de avaliação. Não fixa os parâmetros para o enquadramento do desempenho em: não atendeu aos objetivos, eficaz, altamente eficaz e excepcional. Não aponta quais são as metas a serem alcançadas na área e individualmente para que os empregados fazer jus ao benefício.

5.49 Percebe-se nitidamente que a avaliação de desempenho individual é fator primordial na determinação do valor de PLR a ser distribuído 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, o modelo básico dessa avaliação individual. São apenas citadas a existência dessas metas e da avaliação, sem que nenhuma dessas duas integre o acordo firmado ou seu anexo, inviabilizando, dessa forma, o conhecimento prévio do esforço que o empregado deverá dispender para receber a participação, em total confronto com as determinações legais.

(...)

5.54 Mais uma vez, nota-se que o Acordo de PLR de 2010, para os empregados "Nível Citi - S/C11 e Acima", não estabelece os objetivos e metas a serem atingidos, nem os critérios utilizados para a avaliação do desempenho do país, da área e individual. O Anexo somente cita as avaliações possíveis,

da área e individual, sem contudo traçar os critérios em que serão baseadas. Não determina as metas a serem alcançadas para que cada empregado obtenha as faixas de pontos estabelecidas e que determinarão os fatores multiplicadores de "país" e "área". Não fixa os critérios para o enquadramento do desempenho individual em: não avaliado, não eficaz, parcialmente eficaz, eficaz, altamente eficaz e excepcional. Não traz previamente o "Valor de Referência" que será utilizado, o qual, de acordo com o texto, será elaborado por uma consultoria externa.

5.55 *De mais a mais, a Nota Explicativa define que o desempenho "país", isto é, o "Resultado Brasil", corresponde ao mesmo valor, critério e definição, utilizados para pagamento de PLR prevista na Convenção Coletiva. Entretanto, não existe na citada Convenção Coletiva de PLR dos Bancos qualquer menção a valor, critérios ou definição do "Resultado Brasil".*

5.56 *Outrossim, ainda em Nota Explicativa, o Anexo ao Acordo de PLR de 2010 determina que o desempenho da "área" será obtido conforme "scorecard" específico para cada área, de acordo com uma tabela de exemplo trazido pela citada Nota. Nesta vemos a utilização de critérios tais como: retenção de cliente, crescimento do negócio, qualidade da carteira negócio, custos do serviço e qualidade do serviço. Ora, o que vemos aqui é instituição de critérios que são normalmente utilizados para o pagamento de comissões e não de Participação nos Lucros.*

(...)

5.61 *Em relação à aplicação do plano em comento aos "Funcionários de Vendas Elegíveis ao Programa de Remuneração Variável Exceed", notamos inicialmente que apesar do Anexo estabelecer a utilização de um grupo de indicadores, chamado "Scorecard", para cada área de negócio e determinar a aplicação de três diferentes modelos de "Scorecard", não existe no instrumento de negociação a definição das diferentes áreas de negócios nas quais serão utilizados os diversos modelos trazidos pelo Acordo de PLR. Não é possível, desta forma, definir as regras cabíveis a cada beneficiário, em desacordo frontal à legislação específica, a qual exige a presença de regras claras e objetivas pactuadas previamente.*

5.62 *Além disto, o Anexo em questão não traz claramente as metas a serem alcançadas, mas somente os indicadores que serão utilizados na avaliação. E, em relação a estes, verifica-se que o texto não apresenta a definição específica e os pesos de cada um dos indicadores que compõem o "Scorecard", nem determina como serão aferidos tais critérios, distanciando-se, dessa forma, dos preceitos legais sobre a matéria. Ademais, os indicadores apontados nos três modelos acima descritos são parâmetros não muito afeitos a uma Participação nos Lucros, mas relacionados mais proximamente ao pagamento de comissões.*

(...)

5.64 *O Anexo prevê, ainda, que tais indicadores, pesos e metas podem ser reajustados em virtude do momento econômico (local ou internacional), bem como em função da estratégia de negócios do banco. Todavia, como comentado anteriormente, a legislação específica estabelece que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes e integrada por representante do sindicato ou por convenção/acordo coletivo, ou seja, não é possível que, devido a fatos supervenientes, indicadores, pesos e metas possam ser reajustados fora do instrumento original de negociação entre as partes.*

(...)

5.66 *Faz-se mister salientar que, para os "Demais Funcionários Elegíveis a Programas de Remuneração Variável Não Incluídos no Exceed Independentemente do Nível Citi", o Acordo de PLR de 2010 não estabelece os objetivos e metas a serem atingidos, nem os critérios utilizados para a avaliação do desempenho da área e do desempenho individual. O Anexo somente cita as avaliações possíveis, da área e individual, sem contudo traçar os critérios em que serão baseadas. Não traz o modelo do formulário interno de avaliação. Não fixa os parâmetros para o enquadramento do desempenho em: não atendeu aos objetivos, eficaz, altamente eficaz e excepcional. Não aponta quais são as metas a serem alcançadas na área e individualmente para que os empregados possam fazer jus ao benefício.*

Percebe-se que o agente lançador mantém uma posição rigorosa no que diz respeito à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas no instrumento de negociação, incluindo os mecanismos de aferição ao cumprimento do acordado, exigindo a sua regulação integral e detalhada, ao que me pareceu, no corpo do próprio instrumento de negociação.

A preocupação em coibir a utilização de parâmetros subjetivos para a concessão da Participação nos Lucros ou Resultados, bem como a criação de regras unilaterais pelo empregador, não pode chegar ao nível de inviabilizar o instituto da negociação coletiva, com desprezo a realidade do mundo real e extrapolando os limites estabelecidos pela lei de regência.

Como dito alhures, é possível o detalhamento, por intermédio de documentos apartados e/ou sistema de controle e acompanhamento interno, quanto às metas e aos critérios aplicáveis aos diferentes empregados, áreas e funções da empresa, ainda mais quando o modelo adotado para a Participação nos Lucros ou Resultados envolve parâmetros e avaliações de desempenho individual.

Tenho para mim, portanto, equivocado o procedimento fiscal, o qual, sem buscar esclarecimentos e/ou explicações adicionais da empresa, trabalhadores e/ou sindicato, fez a opção singela de analisar solitariamente, no âmbito do Fisco, os instrumentos de negociação coletiva.

A toda a evidência, os esclarecimentos e/ou explicações seriam dispensáveis, por óbvia desnecessidade, naqueles casos de "fratura exposta", em que é explícito o descompasso com a Lei nº 10.101, de 2000. Contudo, não é a hipótese dos Programas de Próprios da recorrente, conforme se pode verificar da leitura atenta dos documentos acostados às fls. 1410/1464.

Em seu recurso voluntário, a recorrente esclareceu com detalhes a estrutura dos Planos Próprios, inclusive com abordagem específica a respeito das objeções formuladas pela autoridade fiscal, demonstrando satisfatoriamente, a meu ver, que o "Programa de Participação nos Resultados Citibank" não é despedido de regras claras e objetivas em nível que demanda a Lei nº 10.101, de 2000 (fls. 2846/2865).

À vista do exposto, concluo que os elementos de prova colhidos pela fiscalização são insuficientes para demonstrar a falta de clareza e objetividade nos instrumentos de negociação vinculados aos Planos Próprios.

a.6) Da falta de negociação prévia

A acusação fiscal é no sentido de que os Planos Próprios 2011 e 2012 não foram objeto de negociação prévia, eis que a formalização dos instrumentos ocorreu após o início do período a que se referem os lucros ou resultados.

A recorrente defende que são legítimos os pagamentos realizados a título de participação com fundamento em negociações coletivas realizadas antes do fim do período de apuração e do pagamento das respectivas parcelas, situação plenamente atendida nos acordos coletivos.

Salienta, em complemento, que os acordos relativos aos períodos de 2011 e 2012, em que pese assinado no início do mês de julho de cada ano, não trouxeram prejuízo aos empregados.

Os acordos de 2011 e 2012, além de "muito parecidos" entre si, possuem regras semelhantes ao ano de 2010, cujo acordo foi assinado em 7/12/2009, de modo que os funcionários da sociedade incorporada pela recorrente tinham noção exata dos critérios pelos quais seriam avaliados.

Pois bem. No caso em apreço, o acordo coletivo que rege o ano de 2011 foi assinado em 7/7/2011, ao passo que o acordo para o exercício de 2012 foi celebrado em 5/7/2012 (fls. 1433/1453 e 1454/1474, respectivamente).

A participação nos lucros ou resultados é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, constituindo-se em ferramenta à disposição da empresa para motivar e integrar o trabalhador no objeto empresarial, com vistas ao alcance de uma meta ou resultado futuro.

Quero dizer que o acordo entre as partes deve incentivar, via de regra, o alcance de resultados pactuados previamente, com regras claras e objetivas a respeito da contribuição dos empregados, delimitadas individual ou coletivamente, com mecanismos de aferição do acordado, requisitos os quais, se cumpridos, darão direito à retribuição financeira ao trabalhador.

A questão a se analisar no presente caso, portanto, é: os Acordos assinados em julho ferem a natureza e os princípios a que se destinam os programas de PLR?

Ainda, o fato de terem sido assinados em julho do ano a que se referiam, fez com que os funcionários não tivessem conhecimento das metas a serem alcançadas? Ainda, fez com que sequer tivessem conhecimento a estas ou mesmo aos dados da apuração daquelas até o mês de julho?

Ademais, destaco que a alegação da recorrente acerca da semelhança dos planos é, inclusive, corroborada por afirmação contida no Relatório Fiscal (fl. 1739):

5.34 Sendo os anexos, citados nas cláusulas segundas, constantes dos Acordos de 2010, 2011 e 2012 muito parecidos e no intuito de evitar repetições desnecessárias, transcreveremos aqui partes do anexo ao Acordo de PLR de 2010 e, se necessário, chamaremos a atenção para pontos diferentes constantes dos Acordos de 2011 e 2012.

Ora, restando evidente que os programas se repetem ano a ano, não sofrem a contribuinte alterações bruscas no seu objeto social que ensejem mudança da sua atuação, não é razoável considerar que os profissionais ali envolvidos tinham plena consciência das regras a que estavam submetidos para o recebimento ou não de PLR?

Também, vale ressaltar, a ausência de previsão específica na Lei nº. 10.101/00 pode subverter a intenção do legislador constitucional? Será que o fato de um Acordo Coletivo, firmado com uma das categorias profissionais com maior força sindical, a dos bancários, ser celebrado em julho, impede a consecução dos objetivos e a verificação das regras nele contidas para o seu respectivo ano-calendário?

Ao que nos parece, não. Trata-se, sim, de necessária relativização da situação em apreço, de modo a evitar que a simples demora na assinatura (e não na negociação, discussão, elaboração) do Acordo Coletivo desnature e desqualifique, para os devidos fins legais, os pagamentos realizados a título de PLR.

Por essas razões, entendo que deve ser afastada a acusação fiscal acerca da falta de negociação prévia para os Acordos Coletivos de 2011 e 2012.

a.7) Da PLR paga aos Administradores

Com o propósito de compreender a motivação da autoridade lançadora no tocante à constituição do crédito tributário relativamente à Participação nos Lucros ou Resultados paga a administradores da sociedade fiscalizada, é indispensável a transcrição de excertos do Relatório Fiscal (fls. 644/661):

6.16 (...) não resta dúvida de que a intenção do legislador, seguindo a determinação constitucional, foi desvincular da remuneração a Participação nos Lucros ou Resultados recebida tão-somente pelo segurados empregados. A "contrario sensu", a participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de seguro será considerada como base de incidência das Contribuições Previdenciárias pro falta de previsão legal de não-incidência.

(...)

6.31 Apesar da previsão estatutária de que a administração da sociedade compete à Diretoria, conforme

apresentado nos itens anteriores, o banco considera seus diretores como empregados, conforme se verifica pelas informações declaradas em GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social, DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. Na GFIP os diretores são declarados na Categoria 1 - Empregado e, na DIRF, no Código de Retenção 0561 - Rendimentos do Trabalho Assalariado.

6.32 Em contraste com as declarações descritas no item anterior, o banco informa seus diretores em DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica como Diretores Sem Vínculos Empregatício.

6.33 Além disso, em Carta-Protocolo, de 18 de novembro de 2013, o banco esclarece considerar seus Administradores, os diretores, como empregados e pagar a participação dos primeiros juntamente com a dos últimos. Na Carta-Protocolo, de 24 de abril de 2014, afirma ainda que os diretores desta empresa tem contrato de trabalho com vínculo empregatício e para fins tributários e previdenciários são considerados como empregados. E, em Carta-Protocolo, de 19 de setembro de 2014, mais uma vez assevera "que todos os diretores da empresa possuem vínculo empregatício, devidamente registrados como funcionários em concordância com as regras da CLT."

6.34 Entretanto, independentemente da classificação atribuída pelo banco a seus diretores, eles são de fato os Administradores da Sociedade, conforme se verifica pelo Estatuto Social acima transcrito, o qual prevê que (i) a administração da companhia será exercida por uma Diretoria; (ii) os honorários de tais diretores serão fixados pela Assembleia Geral; (iii) a eleição da Diretoria deverá ser aprovada pelo Banco Central; (iv) a Diretoria terá amplos poderes de administração e gestão dos negócios sociais, podendo deliberar sobre qualquer matéria relacionada com o objeto social ou sobre novas atividades, bem como adquirir, alienar e gravar bens imóveis, contrair empréstimos, dar caução, independentemente de autorização da Assembleia Geral; (v) a representação da sociedade será feita por Diretores ou por procuradores sempre nomeados pelos Diretores.

(...)

6.40 (...) é sabido que o simples fato do contribuinte remunerar seus diretores como empregados e declará-los em GFIP na Categoria 1 - Empregado e, na DIRF, no Código de Retenção 0561 - Rendimentos do Trabalho Assalariado, quando de fato e de direito são Administradores, isto é, não possuem vínculo empregatício, não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei nº 10.101/00, exclusiva para a Participação nos Lucros dos empregados. Tão grande é a contradição que o próprio banco declara seus diretores em DIPJ como "Diretores Sem Vínculo Empregatício", indo de encontro às declarações feitas em GFIP e DIRF.

(...)

6.50 Foram encontrados, no período auditado, pagamentos de Participação nos Lucros aos Administradores aos seguintes diretores estatutários:

- *Alberto Rodrigues Pinto Ferreira*
- *André Franco de Moraes*
- *Angelim Curiel*
- *Armando Wolfrid*
- *Ennio Ferreira de Moraes Júnior - diretor entre abril de 2011 e dezembro de 2012, portanto, os pagamentos de 10/2011 (AC 2011), 02/2012 (AC 2011) e 10/2012 (AC 2012) foram considerados como Participação nos Lucros dos Administradores e os valores recebidos em 01/2010 (AC 2009), 10/2010 (AC 2010) e 02/2011 (AC 2010) foram considerados como Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados;*
- *Jan Gunnar Karsten;*
- *Luis Alfredo Barcellos Martins de Oliveira - diretor entre janeiro de 2010 e abril de 2012, portanto, seus pagamentos de 01/2010 (AC 2009), 10/2010 (AC 2010), 02/2011 (AC 2010), 10/2011 (AC 2011) e 02/2012 (AC 2011) foram considerados como Participação nos Lucros dos Administradores e o valor recebido em 10/2012 (AC 2012) foi considerado como Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados;*
- *Marcio Veronese Alves;*
- *Paula Magalhães Cardoso Flores Chaves*
- *Pedro Luiz Guerra;*
- *Pedro Paulo Giubbina Lorenzini;*
- *Robin Andrew Liddle;*
- *Stella Maura Montiani Pons - diretora entre março de 2011 e abril de 2012, portanto, os pagamentos de 10/2011 (AC 2011) e 02/2012 (AC 2011) foram considerados como Participação nos Lucros dos Administradores e os valores recebidos em 01/2010 (AC 2009), 10/2010 (AC 2010), 02/2011 (AC 2010) e 10/2012 (AC 2012) foram considerados como Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados;*
- *Victor Hugo Maranhão Loyola - diretor entre setembro de 2011 e dezembro de 2012, portanto, os pagamentos de 10/2011 (AC 2011), 02/2012 (AC 2011) e 10/2012 (AC 2012) foram considerados como Participação nos Lucros dos Administradores e os valores recebidos em*

01/2010 (AC 2009), 10/2010 (AC 2010) e 02/2011 (AC 2010) foram considerados como Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados; e

- *William Baynard Meissner.*

Na ótica do agente fiscal, corroborada pela decisão de piso, o diretor estatutário, nos termos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, é considerado contribuinte individual, independentemente da existência de contrato de trabalho como diretor empregado, não lhes sendo aplicáveis as normas de Participação nos Lucros ou Resultados previstas na Lei nº 10.101, de 2000. Essa é, pois, a delimitação da acusação fiscal.

E, na ótica do AFRFB, a Lei nº 10.101, de 2000 é aplicável apenas no caso de pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados pactuados entre empresa e seus segurados empregados.

O inciso X do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, explicita a não incidência tributária sobre a Participação nos Lucros ou Resultados, de acordo com a Lei nº 10.101, de 2000, que rege a matéria:

Art. 214 (...)

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

(...)

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

(...) (GRIFEI)

A concepção tradicional do diretor eleito na forma do estatuto social nas sociedades por ações é como órgão da companhia, exercendo os poderes estatutários sem vínculo de emprego. No âmbito da legislação previdenciária, são qualificados como contribuintes individuais.

Ocorre que a sofisticação da atividade empresarial no mundo contemporâneo comporta, no âmbito das sociedades por ações, a figura do diretor empregado. A existência ou não de relação de emprego entre sociedade e seus diretores não pode ser conferida tão somente pela forma de escolha destes, ou pelo simples fato de exercerem cargos de administração da companhia.

Mais importante, com absoluta certeza, é verificar as características da relação mantida entre os diretores e o Conselho de Administração. Havendo traços de subordinação jurídica, existirá provavelmente relação de trabalho na condição de empregado, nos termos da CLT.

No tocante à legislação previdenciária, o art. 12 da Lei nº 8.212, de 1991, qualifica, expressamente, o diretor empregado como segurado empregado:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

I - como empregado:

a) aquela que presta serviço de natureza urbana ou rural à empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;

(...) (GRIFEI)

Nesse passo, conforme atesta o Relatório Fiscal, a recorrente sempre apontou a existência de subordinação dos dois diretores da sociedade incorporada, mesmo que estatutários, mantendo as características inerentes à relação de emprego, com preenchimento do vínculo de segurado empregado na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) e nas demais declarações fiscais, além do cumprimento das obrigações trabalhistas, previdenciárias e tributárias inerentes à relação empregatícia.

Na fase de impugnação, inclusive, trouxe aos autos cópias das fichas financeiras, em que se verifica o pagamento de ordenados, gratificações e descontos dos encargos inerentes à relação de emprego, no período da autuação (fls. 2310/2536).

A Lei nº 10.101, de 2000, tampouco a legislação previdenciária, faz distinção entre o empregado tradicional e diretor empregado. Configurada a condição de diretor empregado, os beneficiários podem receber pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados sob a égide das disposições da Lei nº 10.101, de 2000, os quais escapam à tributação das contribuições previdenciárias, assim como das contribuições reflexas devidas a terceiros.

Como cediço, a prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato jurídico afirmado. Em outras palavras, caberia à autoridade lançadora, mediante a linguagem de provas, refutar a relação de emprego afirmada pela recorrente, mediante demonstração da inexistência de um ou mais requisitos do vínculo empregatício do art. 3º da CLT. Contudo, a fiscalização não se desincumbiu do seu dever probatório.

É bom ressaltar que a decisão recorrida, para não acatar os argumentos da impugnação, mantendo a autuação fiscal, desenvolveu um raciocínio meramente teórico no sentido de que a ligação entre a companhia e os diretores estatutários não apresentava todos os elementos típicos da relação de emprego, tais como a subordinação jurídica e o recebimento de salários.

Por fim, esclareço que a linha de entendimento aqui perfilhada está em consonância com a própria interpretação da legislação tributária realizada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Solução de Consulta nº 368, de 18 de dezembro de 2014, cuja ementa está reproduzida abaixo:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

**DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE
SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E
RESULTADOS. LEI Nº 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-
CONTRIBUIÇÃO.**

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.

O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

SEGURADO EMPREGADO.

O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei nº 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", art. 22, incisos I e III, § 2º, e art. 28, incisos I e III, e § 9º, alínea "f"; Lei nº 10.101, de 2000, arts. 1º a 3º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 9º, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", e §§ 2º e 3º.

Exposto assim, cabe decotar do lançamento fiscal o crédito tributário relacionado aos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores (Levantamento Fiscal "PA").

b) Prêmios

Segundo a Autoridade Fiscal, foram identificados pagamentos a título de prêmios aos empregados da recorrente, sob as rubricas nº. 1078 - Prêmio Incentivo e 1081 - Premiação, cuja natureza da parcela está vinculada ao desempenho laboral dos segurados empregados.

Traz o AFRFB uma série de argumentos de ordem geral, conceitual, acerca da natureza salarial da verba paga a título de prêmio.

Os pagamentos que ensejaram o presente lançamento estão delimitados nas planilhas de fls. 1643/1685.

A recorrente, utilizando-se das planilhas elaboradas pelo próprio AFRFB, afirma que os pagamentos ali listados não se repetem, demonstrando que "*no período de TRÊS ANOS os beneficiários receberam apenas UMA ÚNICA VEZ os aludidos prêmios*".

A Lei nº. 8.212/91, em seu art. 28, § 9º, "e", 7, assim dispõe:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;

Em que pese a afirmação da recorrente de que não há qualquer repetição de empregados no período abrangido pela fiscalização (janeiro/2010 a dezembro/2012), esta afirmação não é de todo correta. Em que pese alguns poucos nomes ser possível verificar a ocorrência de mais de um pagamento no período analisado (ex.: Aline Hardt Lucio, Marcia Rufino Mansur e Renato Klink Borgarelli), o fato é que a quase totalidade dos empregados não tem repetição de pagamento.

Assim, deve-se analisar a incidência ou não da tributação sob o prisma da isenção prevista às "*importâncias recebidas a título de ganhos eventuais*", onde se enquadraria o presente prêmio, segundo a recorrente.

A eventualidade do ganho, de fato, está demonstrada, pela análise das planilhas elaboradas, em que pese as poucas exceções acima e que não indicam, na média, mais de um pagamento ao ano, por exemplo.

A análise que se faz necessária, então, é a de vinculação ou não desses pagamentos ao salário de contribuição.

Nas referidas planilhas, temos que os pagamentos são, em sua grande maioria, em valores ínfimos perto do que seria uma média salarial para uma instituição financeira. Os pagamentos giram, em sua grande maioria, em valores baixos, relacionadas à rubrica "Prêmio Incentivo".

Ora, a acusação fiscal se dá pela interpretação direta de que, qualquer importância paga aos empregados, deve ser incluída na base de cálculo do salário-de-contribuição. Vejamos (fl. 1781):

7.11 Os prêmios concedidos aos empregados estão diretamente relacionados a fatores de ordem pessoal deste, tais como produção, eficiência, rendimento, cumprimento de metas, economia de tempo, assiduidade, etc., sendo uma espécie de salário vinculado a uma condição, ou seja, são considerados salário condição, da mesma forma que os adicionais (insalubridade, hora extra, etc.), e dependem de certas circunstâncias, subjetivas ou objetivas. São valores totalmente vinculados ao desempenho laboral dos empregados, comprovando a contraprestação do mesmo e constituindo-se, conseqüentemente, em elemento remuneratório do trabalho, evidenciando sua natureza jurídica salarial.

7.12 Desta feita, dúvidas não há sobre a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre verbas pagas a esse título, vez que se originaram em decorrência única e exclusiva do vínculo laboral entre empregado e empregador, não estando entre as hipóteses legais de isenção.

No presente caso, ante os próprios dados levantados pelo próprio AFRFB, entendo que esta não é a melhor interpretação a ser aplicada.

Resta caracterizada a não habitualidade dos prêmios pagos aos beneficiários da recorrente, no intervalo analisado (três anos), assim fazendo jus a recorrente a não incidência da contribuição previdenciária sobre tais verbas. Neste sentido:

GRATIFICAÇÃO EMPRESA DO ANO 2008
Somente nos casos de gratificações concedidas continuamente, ou seja, pagas de forma habitual, perdem o caráter "eventual" e, por isso, devem ser consideradas como parcelas remuneratórias integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.
No caso em tela, comprovadamente, a "Gratificação empresa do ano 2008" foi paga de forma eventual, não remuneratória. (CARF, Acórdão n.º 2301-003.762, PAF n.º 13603.723497/2011-51. Sessão de 15/10/2013. Red. Marcelo Oliveira).

Assim, entendo que devem ser excluídas do lançamento as verbas pagas a título de prêmios.

c) Dos juros sobre a multa de ofício

A Recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de "multa de ofício". Entendo que a Recorrente tem razão, posto que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O fundamento legal que supostamente dá abrigo à incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício é o artigo 61, § 3º, da Lei n.º. 9.430/96, contudo, entendo não ser esta a melhor interpretação. Eis a redação:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

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

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

O caput do referido artigo é bastante claro: "*Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal [...]*". O § 3º estabelece a incidência dos juros de mora sobre os débitos "*a que se refere este artigo*". Para se defender a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, tem-se que entender ser esta "*decorrente de tributos e contribuições*". Ora, as multas de ofício não são débitos decorrentes de tributos, pois são penalidades que decorrem de punição aplicada pela fiscalização quando verificadas as seguintes condutas: a) falta de pagamento ou recolhimento

dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo para tal; e b) falta de declaração e declaração inexata. Incurridas alguma dessas condutas, surge o direito da fiscalização de imputar ao contribuinte a multa de ofício, nos termos do artigo 44 da Lei nº. 9.430/96 (redação atual):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Assim, entendo que a incidência dos acréscimos moratórios previstos no art. 61 da Lei nº. 9.430/96 se dá sobre “*débitos decorrentes de tributos e contribuições*”, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Ainda, destaca-se que o art. 161, § 1º do Código Tributário Nacional é frequentemente usado como fundamento para autorizar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Do mesmo modo, entendo que o referido dispositivo legal não autoriza esta incidência, posto que a previsão ali contida está condicionada a edição de uma lei específica regulando a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

Portanto, afasto a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que tanto o artigo 61, § 3º, da Lei nº. 9.430/96, quanto o art. 161, do CTN, não são fundamento legal apto a permitir tal incidência.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Alexandre Tortato

Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Redator Designado

Peço licença ao I. Relator para divergir em parte de seu ponto de vista dissertado acima.

Por causa da semelhança da matéria fática e das questões de direito controvertidas, adoto nestes autos a mesma linha de pensamento contida no voto que proferi no Acórdão nº 2401-004.795, de 10 de maio de 2017, relativo ao julgamento do recurso voluntário no Processo nº 16327.721150/2014-11.

a) Participação nos Lucros ou Resultados: Falta de Negociação Prévia

É da essência do instituto da Participação nos Lucros ou Resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, extraído da própria interpretação sistemática do ordenamento jurídico, a partir do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988, que instituiu a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, em conjunto com a regulamentação dada à matéria pela via da Lei nº 10.101, de 2000.

É verdade que a lei não impõe de modo expresso qualquer momento para a assinatura do instrumento de negociação. Porém, tal característica da legislação não tem o condão de levar o intérprete à conclusão extrema de que é suficiente tão somente a formalização do acordo, devido ao término das negociações, não suceder ao pagamento da parcela da participação nos lucros ou resultados.

A exigência de formalização do instrumento antes do pagamento, tal como defende a recorrente, é até mesmo óbvia, porquanto deve-se garantir ao trabalhador a possibilidade de examinar se o montante recebido está conforme as metas e critérios pré-estabelecidos entre as partes para o respectivo pagamento.

A prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, para autorizar a fruição do benefício fiscal é uma situação ideal para a garantia dos direitos dos trabalhadores e o incentivo ao aumento de produtividade. Nada obstante, é limitada pelo mundo real brasileiro, dadas as dificuldades práticas de negociação e conclusão a tempo da sua formalização por escrito.

Daí porque é inevitável certa flexibilidade, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto que visa à melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Essa possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração.

Nesse raciocínio finalístico, é possível, portanto, aceitar a assinatura depois de iniciado o período de aferição, sem que implique um desvirtuamento integral em face da legislação de regência, desde que evidenciada, considerando o tipo de metas e/ou resultados estabelecidos, a negociação em curso e o amplo conhecimento pelos empregados das regras

discutidas, de maneira que os trabalhadores pudessem desde já adotar medidas práticas para atingir as metas ou os resultados que adiante restarão acordados entre as partes.

Tendo em conta os propósitos da Lei nº 10.101, de 2000, penso inviável, contudo, legitimar a situação identificada pela fiscalização nos autos, mesmo que se adote a flexibilidade de prazo para assinatura do ajuste a que fiz menção há pouco.

Com efeito, no tocante aos anos de 2011 e 2012, não há prova documental nos autos a respeito do início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade. Tais aspectos, sem prejuízo da avaliação conjunta com outros fatores relevantes, são fundamentais para a decisão de validar a data da assinatura do acordo.

Realço, novamente, que instruem os autos diversos documentos relativos à divulgação interna no âmbito da empresa do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, incluindo comunicados sobre alterações efetuadas nos Planos Próprios, disseminação de resultados, informações sobre valores a serem pagos, além de cópias de avaliações individuais (fls. 1.876/2.192 e 2.538/2.752). Todavia, nenhum desses expedientes ganha contornos bastantes para convencer o julgador no que diz respeito a realidade da prova documental mencionada no parágrafo precedente.

Do ponto de vista pessoal, acredito que a existência de ajuste anterior, com características semelhantes, segundo enfatizado pela recorrente, pode até gerar expectativa do trabalhador, de forma a contribuir para o incentivo da sua produtividade. Porém, essa circunstância não é suficiente, por si só, para considerar o instrumento coletivo formalizado ao longo do período de avaliação em consonância com os preceitos legais.

Caso contrário, se estaria admitindo uma presunção indevida, em desfavor do interesse do trabalhador protegido pela lei, consistente na possibilidade de definição das regras para aquisição do direito de receber a participação por meio dos costumes ou verbalmente, em detrimento da sua implementação mediante instrumentos normativos previamente negociados para o período de avaliação, que não deixem margem à discricionariedade do empregador, conforme prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

Além do que, não custa lembrar, apenas quando da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos que lhe são próprios para o respectivo período a que se refere.

Concluo, portanto, por estarem em desconformidade com o que prescreve a Lei nº 10.101, de 2000, que a autoridade fiscal procedeu de modo correto ao considerar os valores pagos com base nos Planos Próprios 2011 e 2012, relativos ao período de avaliação de 1º/1/2011 a 31/12/2012, como integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição dos segurados empregados.

Atento aos limites impostos pela acusação fiscal, na medida em que não cabe ao julgador administrativo extrapolar as infrações apontadas pela autoridade lançadora, apenas os pagamentos efetuados aos segurados empregados com base nos Planos Próprios 2011 e 2012 estão em desacordo com a Lei nº 10.101, de 2000, e devem ser mantidos no lançamento fiscal.

De modo que, com fundamento no exposto pelo I. Relator, é improcedente a inclusão, na base de cálculo das contribuições lançadas, dos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados efetuados no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho (2009 a 2012) e do Plano Próprio 2010. (fls. 202/1.409).

b) Prêmios

Na definição de Maurício Godinho Delgado², os prêmios consistem em:

"parcelas contraprestativas pagas pelo empregador ao empregado em decorrência de um evento ou circunstâncias tida como relevante pelo empregador e vinculada à conduta individual do obreiro ou coletiva dos trabalhadores da empresa."

Não há como negar que, via de regra, a parcela denominada de prêmio tem nítida feição salarial, vinculado a um fator de ordem pessoal do empregado, a exemplo da produção.

No que tange à instituição das contribuições previdenciárias, cuidou a lei ordinária federal. Transcrevo, nessa prescrição, a redação do inciso I do art. 22 e do inciso I do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991:

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

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

(...)

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

(...)

(GRIFEI)

² DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho, 4a ed. São Paulo: LTR, 2005, p. 747.

A meu sentir, a habitualidade restringe-se somente aos ganhos sob a forma de utilidades, denominados "in natura". Não há menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, sejam eles habituais ou não, por liberalidade ou ajustados contratualmente.

Diferentemente da nomenclatura da legislação trabalhista, a legislação previdenciária utiliza a expressão "destinados a retribuir o trabalho", em detrimento de "contraprestação do serviço", o que evidencia nitidamente, no âmbito previdenciário, o caráter da remuneração avaliado em função do conjunto do relação laboral, e não simplesmente prestação "versus" contraprestação.

Quanto a tais parcelas pagas aos empregados, a recorrente não contesta o caráter de retribuição pelo trabalho. A linha argumentativa é que apenas o prêmio concedido ao segurado empregado, de forma habitual, integra a remuneração do trabalho. E, na hipótese dos autos, cuida-se de ganho eventual, expressamente excluídos do salário-de-contribuição pelo § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991.

Penso, contudo, que a eventualidade da remuneração na legislação previdenciária está associada a incerteza, a imprevisão do seu pagamento. Nas folhas de pagamento e na contabilidade, a empresa classificou a verba paga ao trabalhador como prêmio, sendo que, no recurso voluntário, não há o mínimo esclarecimento e/ou detalhamento a respeito das circunstâncias e sobre quais fatores de ordem pessoal os pagamentos foram efetuados.

Os dados da Planilha de fls. 1.643/1.685, elaborada pela autoridade fiscal, revelam a existência de pagamentos a título de prêmio aos segurados empregados em diversas competências ao longo dos anos de 2010, 2011 e 2012, , em montantes variáveis, o que sinaliza uma aparente estrutura organizada na sociedade para o cálculo dos valores devidos e recebimento das parcelas pelos beneficiários.

Assim como há beneficiários que receberam o pagamento apenas uma vez, existem outros tantos segurados empregados que foram agraciados com dois pagamentos no mesmo ano, ou até três pagamentos, em alguns casos específicos, relacionados ao período de 2010 a 2012.

Inviável, no estágio de instrução dos autos, a avaliação da existência da eventualidade nos pagamentos aos segurados empregados. Com base no tradicional critério de distribuição do ônus da prova, cabe ao sujeito passivo, ora recorrente, comprovar que o fato jurídico amolda-se à previsão em lei que exclui a tributação sobre o pagamento.

Nesse sentido, o Código de Processo Civil, veiculado pela Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, aplicado em caráter subsidiário ao processo tributário federal, contém previsão expressa sobre a distribuição do ônus probatório:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

De todo modo, registro, segundo minha convicção, que o ganho eventual a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, deve estar expressamente desvinculado do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado.

Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS, o Poder Executivo não repetiu a redação original da Lei nº 8.212, de 1991. Além de suprimir o artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

Segundo a redação da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como se infere do rol de parcelas não integrantes do salário-de-contribuição detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Mais que razoável, portanto, que estejam definidas em lei as parcelas integrantes e não integrantes da remuneração, assim como as respectivas situações e condições, por ser inconcebível deixar, ao alvedrio do sujeito passivo, a exclusão da tributação.

Logo, por todo o exposto, sem razão a recorrente.

c) Aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 do CTN, a seguir reproduzido:

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.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

(GRIFEI)

O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se

os mesmo procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

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

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

(...)

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Completo a avaliação destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

O § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...).

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

(GRIFEI)

Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período

de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no "caput" do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

Ademais, o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic), quando não recolhida dentro do prazo.

Conclusão

Observado o voto do I. Relator, que acompanho de forma parcial, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para:

(i) excluir da base de cálculo das contribuições lançadas os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados efetuados aos segurados empregados no âmbito das Convenções Coletivas de Trabalho (2009 a 2012) e do Plano Próprio 2010; e

(ii) excluir do lançamento fiscal o crédito tributário relacionado aos pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados aos administradores com vínculo de emprego (Levantamento Fiscal "PA").

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess