



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 16327.721140/2014-86
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-005.206 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de julho de 2019
Recorrente BTG PACTUAL CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

DECISÃO DA DRJ. NULIDADE.

Não há nulidade da decisão que, entendendo adequadamente a essência das razões expostas pela Autoridade Fiscal, manifesta seu entendimento de forma clara, sem qualquer preterição ao direito de defesa da contribuinte autuada.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DATA DA ASSINATURA. REQUISITOS LEGAIS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital e trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumentos de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se o ajuste é formalizado em data que permita o efetivo empenho dos envolvidos na consecução das metas estabelecidas.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais e que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

MULTA DE OFÍCIO MULTA DE MORA. SUMULA CARF N° 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, também por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente),.

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão 07-40.427, exarado pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis/SC, fl. 692 a 725, que analisou a impugnação apresentada contra Auto de Infração referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social.

Por sua precisão e clareza, valho-me do relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância:

Relatório

DO LANÇAMENTO

Trata-se de ação fiscal desenvolvida na empresa BGT PACTUAL CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A. (CNPJ 43.815.158/0001-22) – *quem tem como objeto social a prática de todas as operações típicas de sociedades corretoras de títulos e valores mobiliários, permitidas pelas disposições legais e regulamentares em vigor* –, com base no Mandato de Procedimento Fiscal - MPF nº 0720100.2016.00076-5, cuja ciência ao sujeito passivo ocorreu pessoalmente, em 11/03/2014, através do Termo de Início do Procedimento Fiscal - TIPF; dos Termos de Intimação Fiscal - TIF; e do Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal - TEPF, com ciência pessoal ao sujeito passivo em 15/12/2014.

Consoante o Termo de Verificação Fiscal – TVF, a fiscalização identificou, por meio da contabilidade e/ou folhas de pagamento da Companhia, valores pagos e/ou creditados aos empregados e administradores que não foram oferecidos à tributação. Tais remunerações foram levantadas nos Código de levantamento PA - Participação nos Lucros Administradores e Código de levantamento PL - Participação nos Lucros Empregados.

Naquela oportunidade, foram apurados créditos tributários destinados à previdência social (parte empresa + SAT), no montante de R\$ 8.407.829,53 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), e aos Terceiros (Inkra e Sal. Educação), no montante de R\$ 599.561,37 (principal, acrescido de juros e multa de ofício), relativamente ao período de 01/2010 a 12/2012.

Os fatos ocorridos no curso do procedimento fiscal encontram-se descritos no TVF, de onde se reproduz os seguintes trechos a seguir:

DOS FATOS

[...]

10. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2009 e seus anexos, foram assinados em 09 de dezembro de 2009, com vigência de 01 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009, e prevê em sua cláusula Décima Sexta a prorrogação automática por um ano em caso de não haver manifestação contrária das partes. Portanto, tal acordo é válido para os lucros e resultados obtidos nos anos de 2009 e 2010 e pagos em 2010 e 2011, respectivamente.

11. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2011 e seu anexo, forma assinados em 17 de novembro de 2011 e é válido para os lucros e resultados obtidos em 2011 e pagos em 2012.

DA DATA DA ASSINATURA

[...]

13. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2009 referente aos resultados deste ano e pago em 2010, foi assinado em dezembro de 2009 e o de 2011, pagos em 2012 foi assinado em novembro de 2011.

14. A partir do momento em que o acordo entre empresa e empregados é firmado ao fim do período que será avaliado perde-se a característica de estímulo e, por conseguinte de incentivo a produtividade, objetivo da Lei 10101/2000 explicita no art. 1º:

[...]

16. No próprio Anexo I, item 2.a, o contribuinte admite que a data de assinatura do Acordo prejudica a sua aplicabilidade segundo a Lei específica, como pode ser percebido no trecho transcrito:

Acordo assinado em dezembro de 2009:

"2.a - Em caráter excepcional - considerando, inclusive, mas não apenas, o decurso de boa parte do período de avaliação dos critérios que irão gerar o pagamento de PLR relativa ao ano de 2009 - as partes signatárias concordam que, caso não seja atingido o índice de lucratividade para o exercício de 2009, o BANCO garante o pagamento de 2,5 (dois e meio) salários mensais por empregado, ou o valor que viesse a ser devido por aplicação da Convenção Coletiva já referida, o que for mais benéfico, não sendo cumulados os pagamentos." Grifo (AFRFB)

Acordo assinado em novembro de 2011:

"2.a - Em caráter excepcional - considerando, inclusive, mas não apenas, o decurso de boa parte do período de avaliação dos critérios que irão gerar o pagamento de PLR relativa ao ano de 2011 - as partes signatárias concordam que, caso não seja atingido o índice de lucratividade para o exercício de 2011, o BANCO garante o pagamento de 2,5 (dois e meio) salários mensais por empregado, ou o valor que viesse a ser devido por aplicação da Convenção Coletiva já referida, o que for mais benéfico, não sendo cumulados os pagamentos." Grifo (AFRFB)

17. Portanto os valores distribuídos a título de PLR referente ao ano de 2009 e pagos em 2010, e referente ao ano de 2011 e pagos em 2012 não podem ser considerados de acordo com a Lei 10101/00.

DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

18. A lei prevê em seu art. 2º, § 1º, que dos instrumentos de negociação deverão constar regras claras. Para tanto, exemplifica critérios que poderão ser utilizados, tais como índices de produtividade, programa de metas, entre outros.

19. Embora os Anexos I e II dos Acordos assinados em 2009 e 2011 e válidos para os anos de 2010, 2011 e 2012, possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade do Banco e Índice de Lucratividade Efetiva, e regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de

metas, em vários momentos estas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade da empresa...

20. É determinado o percentual a ser distribuído sobre o título de PLR no item 5 para, logo em seguida, no item 6, prevê que o contribuinte poderá utilizar percentual superior sem que se considere um prejuízo ao cumprimento das metas. Ora, então não há meta nem regra quanto ao valor percentual a ser distribuído.

21. No item 2 se estabelece o intervalo de salários que os empregados farão jus dependendo de seu desempenho, mas também se prevê que o limite máximo poderá ser excedido. Portanto, não há previsão de valor máximo.

22. A falta de limite máximo é mais uma vez exposta no item 3.1, quando se considera a possibilidade de se distribuir *até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso...*

23. Entende-se que não há limite algum para a distribuição a título de PLR, sendo totalmente discricionário o seu valor.

24. O contribuinte foi intimado através do TIF 12, cientificado em 30/09/2014, a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos. Em resposta de 10/10/2014, foi informado que não há como apresentar a memória de cálculo: *“Ou seja, não há uma formula matemática que possa resumir os valores pagos a título de PLR a todos os empregados, uma vez que tal cálculo é realizado de forma individualizada, levando-se em consideração as notas atribuídas, que são definidas como Excelente (E). Mais que satisfatório (MS), Satisfatório (S), Não satisfatório (NS) e Insuficiente (I) versus o desempenho das respectivas áreas”*.

25. Ora, se não há como verificar o cálculo de tais valores fica prejudicado concluir que este cálculo seguiu as regras propostas pelos Acordos firmados.

DA SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO

26. Ainda segundo a Lei 10101/00, em seu artigo 3º, a Participação nos Lucros distribuída aos empregados não substitui ou complementa a remuneração:

“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.”

27. Quando se analisa a folha de pagamento da empresa comparando o valor pago mensalmente ao empregado a título de salário com o valor a ele distribuído a título de PLR verifica-se a grande disparidade que ocorre.

[...]

34. No caso em questão, verifica-se que a proporção média dos valores pagos a título de PLR comparados com os valores declarados como salário mensal foi de quase 38 vezes em 2010, 37 vezes em 2011 e 33 vezes em 2012. Isso significa que em média os empregados receberam seus salários mensais, multiplicados 38 (trinta e oito) vezes, a título de PLR, isento de contribuição

previdenciária, em 20110, por exemplo. Para melhor visualização as proporções estão discriminadas em planilha anexa.

[...]

35. Pressupõe-se que a PLR distribuída nestes moldes passa a integrar a renda gerada pelo trabalho, ela é esperada e, portanto, confunde-se com a remuneração do empregado.

[...]

DA QUALIFICAÇÃO DOS DIRETORES COMO ADMINISTRADORES DA SOCIEDADE

38. Da leitura das Atas de reuniões tanto da assembléia Geral Ordinária e Extraordinária quanto da Diretoria não se pode observar em momento algum a subordinação dessa diretoria aos acionista da Corretora.

[...]

41. Fica evidente a partir da leitura do capítulo referente à administração da sociedade que a Diretoria possui plenos poderes - citado inclusive no Estatuto - sem nenhuma interferência em suas decisões para o cumprimento do objeto social. Portanto, a Diretoria não está subordinada à Diretoria.

42. Nas Atas das Assembléias Gerais Ordinárias Extraordinárias verifica-se que cabe à Assembléia apenas apreciar o relatório da Diretoria, do balanço patrimonial e das demonstrações financeiras, deliberar sobre a destinação do lucro líquido do exercício e da distribuição de dividendos propostas pela Diretoria e deliberar sobre a eleição da diretoria e sua remuneração global. Nada sendo manifestado em relação à administração da Corretora, diretrizes ou estratégias a serem seguidas.

43. Se não ocorre uma relação de subordinação então seus Diretores não são empregados enquanto exercerem cargos de diretoria e sim administradores. Nesse caso, devem ser considerados diretores administradores, independente do contrato de trabalho, que neste momento é considerado suspenso.

44. Além de estar nítido no Estatuto Social, a Lei nº 6.404/76, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, é clara ao definir quem são os Administradores deste tipo de sociedade em seu artigo 138:

"Art. 138. A administração da companhia competirá, conforme dispuser o estatuto, ao conselho de administração e à diretoria, ou somente á diretoria".

45. Embora haja previsão da instalação do Conselho Fiscal no Estatuto da Corretora, esse não existia no período fiscalizado.

46. Mesmo o contribuinte declarando seus Diretores na GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social na categoria 1 - Empregado, e na DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte com o Código de retenção 0561 - Rendimentos do Trabalho assalariado, tal situação não pode ser aceita já que não representa a verdade fática.

47. O contribuinte foi intimado através do TIF 3, cientificado em 15/07/2014, a esclarecer a situação fiscal dos diretores. Em resposta foi

informado que apenas dois diretores constavam das folhas de pagamentos, sendo eles os Srs. Manuel Maria Monteiro Dias Fernandes Fernandez e Ricardo Chamma Lutfalla, e que os demais diretores eram empregados de outras empresas do grupo. Contudo confrontando as folhas de pagamento e as atas de eleição de diretoria conclui-se que um terceiro diretor também recebeu seus honorários através de pagamentos realizados pelo contribuinte, sendo ele o Sr. Guilherme Loos Martins.

48. Se do ponto de vista trabalhista não haveria relevância para esta fiscalização questionar à empresa o motivo de considerar estes administradores como empregados, o mesmo não ocorre do ponto de vista fiscal, uma vez que sobre os pagamentos das participações atribuídas aos administradores não houve incidência das contribuições previdenciárias.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARA DIRETORES ADMINISTRADORES

49. Considerando o exposto acima, tem-se que os diretores da Corretora não são empregados e sim administradores, portanto a Participação nos Lucros recebida por eles não pode ser considerada como Participação nos Lucros ou Resultados pagos a Empregados, regulada pela Lei nº 10.101/00, e sim Participação nos Lucros ou Resultados pagos a Administradores, regidas pela 6.404/76.

[...]

55. A Lei nº 10.101/00 desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretor administrador não empregado (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária.

[...]

59. O art. 218, § 4º, ratifica esse entendimento, especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados, deixando claro que o constituinte, no art. 7º, ao falar em trabalhador, referiu-se à espécie empregado.

[...]

76. Logo, a participação nos lucros paga a diretores administradores integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

68. Os valores pagos a título de PLR aos administradores foram encontrados nas folhas de pagamentos e informações prestadas. Como foram informados como PLR pagos a empregados, esses valores foram retirados da planilha de PLR pago a Empregados e calculados conforme tabela a seguir, onde o PLA é a Participação nos Lucros e Resultados pagos a administradores.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos autos, a empresa BGT PACTUAL CORRETORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A. apresenta impugnação para o processo em litígio, fundamentando-se nas razões de fato e de direito a seguir sintetizadas.

DOS FATOS

Faz um breve relato sobre os procedimentos adotados pela fiscalização e prossegue resumindo os temas, objeto da peça impugnatória, conforme adiante será exposto, onde argumenta a impertinência da autuação por ausência de amparo legal.

Aduz que os ACTs foram, de fato, assinados no curso dos anos aos quais se referem, mas decorrem de ampla e plena negociação havida entre a Impugnante e o sindicato da categoria.

Alega que a mera possibilidade, em tese, de alteração do percentual do resultado líquido da Impugnante a ser distribuído a título de PLR, não torna insubsistente os ACTs, tampouco desqualifica a PLR autuada, à luz da Lei n.º 10.101/00, inclusive porque não alterou tal regra, na prática, mas sim a cumpriu ipsis literis.

Sustenta que a PLR paga a diretores empregados da Impugnante enquadra-se na dicção da Lei n.º 10.101/00, pois os beneficiários são, de fato e de direito, empregados, registrados, que se subordinam aos seus superiores hierárquicos nos da Impugnante, não cabendo a desqualificação do seu vínculo empregatício pretendida pela D. Fiscalização com o fito de tributar sua PRL.

DO DIREITO

1 – DA IMPROCEDÊNCIA TOTAL DA AUTUAÇÃO - NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SOBRE A PLR AUTUADA.

1.1 - DA HIGIDEZ DA PRL SOB O ASPECTO DA DATA DE FORMALIZAÇÃO DOS ACTS

Assevera que a autuação afigura-se improcedente, pois além de olvidar da regularidade do PLR paga, também se distancia da essência da legislação específica.

Esclarece que embora os ACTs tenham sido assinados no curso dos exercícios a que se referiam, é fato que, houve ampla negociação dos ACTs, com a evidenciação da meta de lucratividade como condição ao recebimento da PLR, pelos funcionários, e de que forma seria distribuída a verba, o que era de amplo conhecimento das partes antes mesmo do início dos períodos aquisitivos.

Diz, ainda, que a assinatura dos ACTs de 2009 e 2011 no curso dos exercícios a que se referem não equivale de per se à ausência de conhecimento prévio das regras de distribuição de PLR, por parte dos funcionários, notadamente porque, no presente caso, as regras vigentes no período autuado (ACTs 2009 e 2011, pagamentos em 2010 e 2012, respectivamente) eram absolutamente similares às regras vigentes nos anos anteriores, notadamente no ano de 2008 (ACT 2008 - Doc. 05).

Discorre amplamente a cerca dos objetivos da lei para alcançar integração entre capital e trabalho e sobre a evolução legislativa aplicada, com o fim de demonstrar que os dois aspectos de discordância do auditor são de ordem teórica.

Defende que a fiscal só se apegou a apenas 2 (dois) aspectos – regras claras e objetivas e discrepância entre os valores de salário e as verbas de PLR – os quais, por si só, não têm o condão de fragilizar, tampouco desconstituir a higidez da PRL.

1.2 – DA HIGIDEZ DA PLR SOB O ASPECTO DA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

Esclarece que a autoridade fiscal não reconhece a presença de regras claras e objetivas no ACT 2009/2010/2011, sob os argumentos de que: (i) o montante a ser pago/distribuído a título de PLR seria passível de alteração pela Impugnante; e (ii) inexistiria limite para a distribuição de PLR.

Afirma ser descabida a desqualificação da PLR por conta da teórica possibilidade de alteração dos ACTs, em especial quanto ao percentual de 25% do resultado líquido antes do Imposto de Renda como valor a distribuir de PLR, pois tal não anula a meta e as regras estabelecidas (i.e., lucratividade). Além disso, é fato que a Impugnante não alterou tal percentual à apuração da PLR nos anos de 2010 a 2012, o qual vigorou na forma acordada originalmente, o que pode ser comprovado tomando-se o montante de PLR pago nesses períodos, com a devida observância do parâmetro de 25% do resultado líquido antes do Imposto de Renda DA Pessoa Jurídica (IRPJ).

Diz, ainda, que não procede a ilação do Sr. Fiscal de que não haveria "limite algum" à distribuição de PLR, porquanto ele existe e foi observado no caso concreto, mediante a efetiva aplicação das regras previstas nos ACTs, podendo ser sintetizadas da seguinte forma:

- Qual o valor da PLR a que teria direito o empregado?

Resposta: De acordo com o ACT, o valor da PLR seria calculado da seguinte maneira: *Apuração do índice de lucratividade*: Comparação entre o patrimônio ajustado e o patrimônio líquido apurado para esse fim no ano anterior, sendo que será considerado atingido o índice de lucratividade se o patrimônio líquido do ano em análise for superior ao patrimônio ajustado.

Se atingido o índice de lucratividade acordado: a Impugnante pagaria o equivalente a 2,5 salários por empregado, ou o valor que viesse a ser devido por aplicação da Convenção Coletiva, o que for mais benéfico, não sendo acumulados os pagamentos, desde que a Impugnante tenha obtido lucro no período

Se atingido o índice de lucratividade acordado: os empregados da Impugnante receberiam o equivalente a no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, sendo que o teto estipulado poderia ser excedido quando a avaliação individual do empregado atingisse os seguintes parâmetros

(i) *Satisfatória*, receberia até 2 (duas) vezes o limite máximo; (ii) *Muito Satisfatória* receberia até 4 (quatro) vezes o limite máximo; e (iii) *Excelente*, receberia mais de 4 (quatro) vezes o limite máximo

Sustenta que, instada a apresentar memória de cálculo dos valores pagos a título de PRL, apresentou os documentos que lastreiam os pagamentos e esclareceu que o cálculo não se resumiria a uma mera fórmula matemática. Todavia, o Fiscal, ao invés de analisar a documentação apresentada e confirmar a higidez da PLR sob auditoria, optou por pressupor que não haveria como verificar se o cálculo seguiu as regras do ACT, o que não é verdade.

1.3 – DA HIGIDEZ DA PLR SOB O ASPECTO DOS VALORES PAGOS - INOCORRÊNCIA DE SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO

Diz que a fiscalização insurgiu-se contra o fato de não haver homogeneidade entre os salários e as verbas de PLR, o que permitiria pressupor que a PLR integraria a remuneração, por "integrar a renda do trabalho" e ser "esperada". Todavia, defende que o argumento do fiscal não se baseia na análise aprofundada dos valores pagos, tampouco na premissa de descumprimento das regras estabelecidas nos acordos laborais, mas, unicamente, na heterogeneidade dos pagamentos.

Esclarece que a diferença entre os valores pagos decorre, estritamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos, certo que a pretensão fiscal de descaracterizar a PLR por conta de discrepância entre valores pagos é totalmente carente de fundamentação legal, notadamente porque em nenhum momento, a D. Fiscalização contestou o cálculo da efetuado pela Impugnante, mas apenas questionou a natureza de alguns dos muitos critérios utilizados na aferição dessa verba.

Esclarece que a matéria é pacificada no âmbito do G CARF, que assevera a possibilidade de discrepância entre os valores remuneratórios e os relativos à PLR, por não haver obrigatoriedade legal de homogeneidade, inclusive por contrapor-se ao fato de que, cada empregado é avaliado e enquadrado nos instrumentos laborais, individualmente, entre outros quesitos, do que decorre a plena viabilidade de haver pagamentos heterogêneos.

Do mesmo modo, alega que carece de base legal a pretensão da D. Autoridade Fiscal para que a PLR distribuída pela Impugnante tivesse um valor fixo, sob pena de fazer "parte da remuneração do empregado com a única diferença que será determinada após os resultados do período" - palavras do Sr. Fiscal extraídas do TVF (página 13 de 23).

Por fim, esclarece que a PRL autuada afigura-se legítima, dado que a discrepância entre os valores de salário e de PRL de cada empregado não violam a Lei nº 10.101/00, estando demonstrado que os pagamentos de PRL objeto da autuação decorrem da aplicação das regras dispostas nos ACTs, mediante a efetiva aferição das metas e condições previstas.

1.4 – DA HIGIDEZ DA PLR PAGA A DIRETOR-EMPREGADO - DA EXISTÊNCIA DE VÍNCULO EMPREGATÍCIO, INCLUSIVE SOB O ASPECTO DA SUBORDINAÇÃO

Aduz que Autoridade Fiscal pretendeu descaracterizar o vínculo empregatício dos seus três diretores empregados, por entender que a administração da sociedade ficaria sob sua responsabilidade, passando a considerá-los como administradores na condição de não empregado. Tal entendimento pautou-se, exclusivamente, na leitura dos Atas de Assembléia, diante do que teria, o Sr. Fiscal, concluído que faltaria a esses diretores o quesito "subordinação" aos acionista da companhia.

Defende que não procede a pretensão fiscal, posto que esses diretores são empregados como qualquer outro, claro que com o diferencial da responsabilidade do cargo, porém exercendo seu papel no quadro da Impugnante de forma subordinada aos seus superiores, em especial aos cotistas, e seus superiores, dos quais se destaca o Sr. André Esteves — controlador do Grupo Empresarial.

Apresenta o conceito de “empregado”, “diretor empregado” e “subordinação” com base na legislação, tendo concluído que *diretor empregado seria aquele que exerce funções estratégicas diretamente relacionadas à administração e gestão dos seus negócios, desde que presentes as características inerentes à relação de emprego.*

Á exemplo dos Srs. Ricardo Chamma Lutfalla, Manuel Maria Monteiro Dias Fernandes Fernandez e Guilherme Loos Martins que foram admitidos como empregados, pela Impugnante, anteriormente ao período ao qual compete a PLR autuada.

Narra que estes diretores *foram elevados à condição de diretores com a manutenção de suas funções precípua, que as levaram a serem contratados como empregados da Impugnante, inclusive. De fato e de direito, não houve perda de funções na sua eleição à diretoria, mas a adição de tarefas, o que reforça a evidência do seu vínculo empregatício também no período autuado, o que, no entanto, foi olvidado pelo Sr. Fiscal, que se limitou a formular alegações em tese.*

Sustenta, ainda, que os mesmos *exercem poderes de administração ou gerência, porém não detêm plenos poderes que superem a Assembléia e/ou seus superiores nos quadros da Impugnante, tampouco assumem o risco econômico do negócio.*

Por fim, afirma que a insubsistência do argumento utilizado para autuar a PRL paga aos diretores por ocupar cargo de liderança, porquanto a relação de emprego não é incompatível com a posição de diretor, mas com a ausência de subordinação. Esse foi o entendimento dado pela RFB na Solução de Consulta COSIT nº 368/2014, em favor da não incidência de Contribuição Previdenciária sobre o PRL paga a diretores empregados.

1.4.1 - Da imunidade da PLR paga aos trabalhadores

Afirma ser improcedente o argumento do fiscal defendido no TVF, sob o tópico "DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARA DIRETORES ADMINISTRADORES", porquanto não há na Lei nº 10.101/00 e nem na legislação específica (dentre elas, a Lei nº 8.212/91) qualquer ressalva de que somente os segurados empregados poderiam perceber PLR desonerada das exações previdenciárias.

Narra que *a CLT e a própria doutrina trabalhista reverberam a clareza do dispositivo constitucional acerca da figura dos trabalhadores enquanto beneficiários elegíveis à PLR imune, sendo evidente a amplitude dessa categoria, que não se restringe à espécie empregados.*

Defende que *o entendimento da Autoridade Fiscal é equivocado, no sentido de que o pagamento de PLR a diretores não empregados violaria a Lei nº 10.101/00, sendo certo que a participação nos lucros não se inclui no conceito de remuneração mesmo quando paga a diretores estatutários.*

Reafirma que *os diplomas legais que regulam a matéria PLR asseguram aos trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados das empresas, não havendo definição de que trabalhadores sejam exclusivamente segurados empregados.*

Sustenta que *na remota hipótese de se afastar a regência da Lei nº 10.101/00 in casu, restaria inconteste a aplicação da Lei nº 6.404/76.*

Assevera, também, que *sob esse aspecto, resta claro a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR paga a não empregados, seja pela imunidade constitucional de que goza, seja porque a lei que a rege (Lei nº 6.404/76) não dá guarida a tal tributação.*

2 – DA IMPROCEDÊNCIA TOTAL DA AUTUAÇÃO - DA PREVALÊNCIA DA NATUREZA JURÍDICA DA PRL EM DETRIMENTO DE AFERIÇÕES SUBJETIVAS

Discorre sobre a evolução legislativa da Participação nos Lucros ou Resultados demonstrando que o objetivo *é a integração entre capital e o trabalho como um dos direitos dos trabalhadores, dissociado da remuneração.*

Esclarece que *a intenção do legislador ao excluir da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados foi incentivar as empresas à concessão dessas verbas.*

Afirma que *evidenciou, minuciosamente, as regras contidas nos respectivos acordos, sendo de pleno conhecimento de todos os empregados, o que fulmina as aferições feitas pela D. Autoridade Fiscal.*

3 – DA INDEVIDA APLICAÇÃO DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Defende a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício, porquanto carece de base legal.

Esclarece que § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, é claro ao restringir a incidência de juros de mora somente sobre o valor do tributo e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

Faz referência aos artigos 113, 139 e 161 do Código Tributário Nacional - CTN, a fim de esclarecer que a expressão "penalidade pecuniária" se refere ao descumprimento de determinada obrigação acessória, que se converte em obrigação principal. Todavia, jamais poderá ser interpretada como penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago. Diz que o CTN não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Por fim, caso não sejam cancelados os AIs, requer a exclusão da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

4 – DA AUSÊNCIA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS FÍSICAS LISTADAS NO RELATÓRIO DE VÍNCULOS. SÚMULA CARF Nº 88

Requer o afastamento da responsabilidade das pessoas físicas no Relatório de Vínculo anexo aos presentes AIs.

DOS PEDIDOS

Pelo exposto, requer *o conhecimento e procedência da presente Impugnação, a fim de que seja integralmente cancelada a autuação em debate e exonerados os pretensos débitos que consigna.*

Subsidiariamente, requer *o afastamento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e a exclusão da pretensa responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculos.*

É o relatório.

No julgamento da impugnação, acordaram os membros da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis/SC por maioria de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mas mantendo integralmente o crédito tributário exigido, nos termos da Ementa e dispositivo analítico abaixo transcrito:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO.

O conceito de salário-de-contribuição, para além de ser um conceito próprio da legislação previdenciária, abarca, não apenas os ganhos habituais, mas todo e qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado pelo empregador, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. REQUISITOS ESTABELECIDOS EM LEI.

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO.

O conceito de salário-de-contribuição, para além de ser um conceito próprio da legislação previdenciária, abarca, não apenas os ganhos habituais, mas todo e qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado pelo empregador, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

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

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. INDICAÇÃO DE PESSOAS LIGADAS À SOCIEDADE.

A relação de co-responsáveis atende ao disposto no inciso I, do parágrafo 5º, do artigo 2º da Lei 6.830, de 1980, não implica nenhuma cobrança imediata e servirá apenas na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa e execução fiscal, quando eventual responsabilidade será devidamente apurada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido

Acórdão

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, com voto de qualidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** a impugnação, **MANTENDO O**

crédito tributário exigido, nos termos do relatório e voto da relatora. Vencido os julgadores Leila Simone Monego e Roger Teixeira, que votaram pela nulidade, por vício material, do lançamento no tocante à PRL paga aos diretores empregados, conforme declaração de voto.

A aparente impropriedade da decisão ao prover parcialmente o recurso e manter integralmente o crédito lançado se explica, com clareza, pelo excertos abaixo da Declaração de voto da Julgadora vencida Leila Simone Monego:

(...) Com relação ao **Levantamento PA**, denota-se pelos itens 38 e seguintes do Refisc, que referida exigência decorre do fato de a fiscalização ter concluído que os Diretores da contribuinte, embora com vínculo empregatício, na realidade se tratam de administradores, enquadrados no art. 12, inciso V, alínea “f”, da Lei nº 8.212, de 1991. Diante dessa conclusão, as parcelas recebidas pelos administradores a título de lucros e resultados da Autuada seria a prevista na Lei nº 6.404/1976, que sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei. (...)

Ocorre que, no item 2 do Voto, em que pese a Relatora ter afastado o entendimento da autoridade lançadora, mantendo o enquadramento dos diretores como empregados (matéria em relação a qual não há divergência), concluiu, ao final, por manter o lançamento PA com base nos fundamentos apontados no REFISC para os fatos geradores do levantamento PL – Participação nos Lucros Emp. A divergência com relação ao voto reside nessa conclusão, cujo trecho ora se transcreve:

“Por fim, é forçoso lembrar que uma vez mantida a condição de segurado empregado dos diretores, deve-se aplicar o entendimento firmado neste decisório, relativamente à incidência da contribuição previdenciária sobre pagamento da PRL aos segurados empregados, posto que os requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, não restaram atendidos pela Interessada.”

Ocorre que, no caso em apreço, a impugnação ao levantamento PA está norteada nos fatos descritos nos itens 38 a 77 do REFISC, e, ao manter referido lançamento com base na fundamentação exposta para ao levantamento PL, entendo que a respeitável decisão inovou ao atribuir ao levantamento PA outra motivação.

(...) Entendo que, com relação ao Levantamento PA, os fatos geradores apurados não se subsumem aos motivos de fato e de direito apontados pela autoridade lançadora. Trata-se, portanto, de erro material, que enseja seu cancelamento, uma vez que atinge elementos de constituição do crédito tributário, previstos no art. 142 do CTN: (...)

Em face do exposto, manifesto-me pelo cancelamento do levantamento PA, em razão da constatação de vício material na sua constituição.

Ciente do Acórdão da DRJ em 20 de setembro de 2017, conforme AR de fl. 729, ainda inconformado, a contribuinte juntou o Recurso Voluntário de fl. 732 a 776, em 19 de outubro de 2017, no qual apresentou as razões que entende justificar a reforma das conclusões do julgador de 1ª Instância, as quais serão tratadas no voto a seguir, considerando exatamente a sequência expressa na peça recursal.

É o relatório necessário.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

PRELIMINAR

Da Nulidade do V. Acórdão Recorrido por Cerceamento do Direito de Defesa da Recorrente: Omissão sobre Matéria Relevante da Autuação

Após breve síntese da lide administrativa, a recorrente afirma que a decisão vergastada padece de nulidade, por não ter apreciado os termos da impugnação relacionados à existência de regras claras e objetivas.

Sustenta que a Autoridade lançadora reconheceu a presença de regras claras e objetivas, mas discordou das previsões que permitiriam a alteração do montante a ser distribuído e do limite máximo individual.

Alega que demonstrou que a mera possibilidade, em tese, de tais alterações não tornaria insubsistente o ACT, tampouco desqualificaria a PLR à luz da Lei 10.101/00. Contudo, o Acórdão recorrido não se manifestou sobre a matéria.

Após apresentar excertos da decisão recorrida na parte que interessa ao presente tema e a legislação correlata, a defesa apresenta contribuições doutrinárias sobre a nulidade de atos administrativos sob o prisma da motivação, ressaltando que tais nulidades não são passíveis de convalidação e, ainda, colaciona precedentes deste Conselho que entende amparar suas pretensões.

Ao fim, ressalta que a nulidade suscitada em sede preliminar só deve ser decretada se não for reconhecida a improcedência total da autuação quanto ao mérito.

Resumidas as razões da defesa, há de se ressaltar que o Termo de Verificação Fiscal dedica item específico para tratar a questão, fl. 26 e ss, do qual merecem destaque as seguintes considerações do Agente Fiscal:

19. Embora os Anexos I e II dos Acordos assinados em 2009 e 2011 e válidos para os anos de 2010, 2011 e 2012, possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade do Banco e Índice de Lucratividade efetiva e regras quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, em vários momentos estas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade da empresa como observamos a seguir:

(...)

5 – A PLR corresponderá a 25% (vinte e cinco por cento) do resultado líquido antes do IR.

6 – O BANCO poderá utilizar-se de percentual superior ao determinado no item 5 acima, não configurando novação ou descumprimento às regras do ACORDO de PLR. (Gripo AFRFB)

20. É determinado o percentual a ser distribuído sobre o título de PLR no item 5 para logo em seguida, no item 6, prever que o contribuinte poderá utilizar percentual superior sem que se considere um prejuízo ao cumprimento das metas. Ora, então não há meta nem regra quanto ao valor percentual a ser distribuído.

(...)

2 – Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo. (GRIFO AFRFB)

3 – Na determinação do valor a título de PLR a ser recebido por cada EMPREGADO, serão consideradas as avaliações anuais individuais dos EMPREGADOS, cujos critérios e condições, foram amplamente divulgados internamente para os empregados, sendo de amplo conhecimento e à disposição dos signatários.

3.1 – Tendo em vista que os resultados do BANCO, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma remuneração fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcancem uma avaliação correspondente a “EXCELENTE”, até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos ao BANCO pelos EMPREGADOS. (GRIFO (...)) AFRFB”

21. No item 2 se estabelece o intervalo de salários que os empregados farão jus dependendo de seu desempenho mas também se prevê que o limite máximo poderá ser excedido. Portanto não há previsão de valor máximo.
22. A falta de limite máximo é mais uma vez exposta no item 3.1, quando se considera a possibilidade de se distribuir *até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso...*
23. Entende-se que não há limite algum para a distribuição a título de PLR, sendo totalmente discricionário o seu valor.
24. O contribuinte foi intimado através do TIF 12, cientificado em 30/09/2014 a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos. Em resposta de 10/10/2014 foi informado que não há como apresentar a memória de cálculo: “Ou seja, não há uma fórmula matemática que possa resumir os valores pagos a título de PLR a todos os empregados, uma vez que tal cálculo é realizado de forma individualizada, levando-se em consideração as notas atribuídas, que são definidas como Excelente (E), Mais que satisfatória (MS), Satisfatório (S), Não satisfatório (NS) e Insuficiente (I) versus o desempenho das respectivas áreas”.
25. Ora, se não há como verificar o cálculo de tais valores fica prejudicado concluir que este cálculo seguiu as regras propostas pelos Acordos firmados.

A seguir, necessário analisar a decisão recorrida, no ponto em que tratou da matéria, para identificar eventual cerceamento do direito de defesa a que alude o art. 59 do Decreto 70.235/72¹.

De início, nota-se que as argumentações da então impugnante sobre o tema não passaram despercebidas pela Autoridade Julgadora, que incluiu em seu relatório item específico para tratar das razões apresentadas (item 1.2, fl. 701/702).

¹ Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Já em relação ao tratamento da questão no curso do voto condutor do Acórdão recorrido, pela sua importância para formação da convicção deste Relator e dos demais membros do Colegiado, reputa-se fundamental sua transcrição integral na parte que tratou da matéria:

A autoridade lançadora afirma que os valores distribuídos a título de PLR referente ao ano de 2009 e pagos em 2010, e referente ao ano de 2011 e pagos em 2012 não podem ser considerados de acordo com a Lei nº 10101, de 2000. Diz que, muito embora os Anexos I e II do Acordo Próprio possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade e quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas, estas regras encontram possibilidades de serem alteradas por mera liberalidade.

De sua parte, a Corretora BGT discorda da exigência em apreço, argumentando que não ocorreu violação à Lei nº 10.101, de 2000, e que os fundamentos da autoridade lançadora são insubsistentes.

Pois bem. Começo por esclarecer que o conceito jurídico de salário-de-contribuição foi estruturado de forma a abraçar toda e qualquer verba recebida, sendo abrangente o suficiente para abarcar qualquer valor recebido, a qualquer título. Portanto, a regra primária é a tributação de toda e qualquer verba paga, creditada ou juridicamente devida ao empregado em contrapartida à prestação de serviço.

A participação nos lucros e resultados não foge a esta regra, já que constitui forma de remuneração do empregado, com a qual lhe é garantida uma parcela dos lucros auferidos pelo empreendimento econômico do qual participa. A exceção fica por conta da alínea “j”, § 9º, art. 28 da lei nº 8.212, de 1991, que prevê o pagamento de acordo com lei específica, notadamente, a Lei nº 10.101, de 2000.

De acordo com o art. 1º da referida norma legal, a PLR é o instrumento de que as empresas se pautam para integrar capital e trabalho e estimular a produtividade de seus empregados. Este instrumento traduz-se na distribuição de recompensas pecuniárias aos empregados que a elas fizerem jus e deve seguir critérios claros e objetivos, definidos não unilateralmente pela empresa, mas em conjunto com os próprios empregados, sob a fiscalização e interveniência de seu sindicato laboral, em instrumento próprio, arquivado na sede do sindicato, à disposição dos interessados. Diferentemente disto, as participações poderiam beneficiar uns poucos em detrimento dos restantes, ou transformar-se em veículo para pagamento de benefícios diversos e liberalidades, desvirtuando a finalidade do instituto e distorcendo o resultado fiscal.

É forçoso lembrar que a supracitada lei não exige que sejam previamente definidos os valores individuais que cada empregado receberá a título de PLR, e tampouco exige a estipulação de fórmulas para aquele fim; O que a lei exige é que todos os critérios e condições sejam estipulados, de forma clara e objetiva, de modo a não gerar dúvidas aos empregados quanto aos fatores que serão considerados no pagamento da PLR.

Desta maneira, uma vez que a participação nos lucros e resultados é uma faculdade e não uma imposição, o valor pago somente estará fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias se respeitarem as disposições prevista nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, em vigor na época dos fatos.

Feitas estas considerações, passa-se a análise dos fatos que restaram por invalidar a PRL da Companhia.

No Termo de Verificação Fiscal, são relatadas as constatações que revelaram o uso indevido da PLR como um instrumento de política salarial, por parte da Corretora, caracterizado-se como uma remuneração variável. Veja-se, a propósito, trechos do referido relatório fiscal:

20. É determinado o percentual a ser distribuído sobre o título de PLR no item 5 para, logo em seguida, no item 6, prevê que o contribuinte poderá utilizar percentual superior sem que se considere um prejuízo ao cumprimento das metas. Ora, então não há meta nem regra quanto ao valor percentual a ser distribuído.

21. No item 2 se estabelece o intervalo de salários que os empregados farão jus dependendo de seu desempenho, mas também se prevê que o limite máximo poderá ser excedido. Portanto, não há previsão de valor máximo.

22. A falta de limite máximo é mais uma vez exposta no item 3.1, quando se considera a possibilidade de se distribuir **até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso...**

23. Entende-se que não há limite algum para a distribuição a título de PLR, sendo totalmente discricionário o seu valor.

24. O contribuinte foi intimado através do TIF 12, cientificado em 30/09/2014, a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos. Em resposta de 10/10/2014, foi informado que não há como apresentar a memória de cálculo: "Ou seja, não há uma fórmula matemática que possa resumir os valores pagos a título de PLR a todos os empregados, uma vez que tal cálculo é realizado de forma individualizada, levando-se em consideração as notas atribuídas, que são definidas como Excelente (E).

Mais que satisfatório (MS), Satisfatório (S), Não satisfatório (NS) e Insuficiente (I) versus o desempenho das respectivas áreas".

[...]

34. No caso em questão, verifica-se que a proporção média dos valores pagos a título de PLR comparados com os valores declarados como salário mensal foi de quase 38 vezes em 2010, 37 vezes em 2011 e 33 vezes em 2012. Isso significa que em média os empregados receberam seus salários mensais, multiplicados 38 (trinta e oito) vezes, a título de PLR, isento de contribuição previdenciária, em 2010, por exemplo.

O mesmo fato se verifica quando da análise do Acordo Coletivo de Participação nos Lucros ou Resultados, ou Acordo Próprio, que prevê no item 3.1 do Anexo II a possibilidade de se distribuir até 4 (quatro) vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso:

3.1 – Tendo em vista que os resultados do BANCO, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma remuneração fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcancarem uma avaliação correspondente a "EXCELENTE", até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos ao BANCO pelos EMPREGADOS.

Isto é notório que quando da análise da folha de pagamento, comparando o valor pago mensalmente ao empregado a título de salário com o valor a ele distribuído a título de PLR, e constata-se a grande disparidade entre as verbas salarial e PRL. Para ilustrar o entendimento firmado, trago como exemplo os pagamentos a título de salário e PRL no mês de fevereiro/2011, conforme quadro a seguir:

SEGURADOS EMPREGADOS	PAGAMENTOS MÊS ¹		PROPORÇÃO DA PRL VERSOS SALÁRIO MENSAL
	fev/10		
Manuel Maria M. Dias Fernandes Fernandez	SALÁRIO	19.495,26	80,86 vezes
	PRL	1.576.500,00	
Ricardo Chamma Lutfalla	SALÁRIO	25.743,29	40,78 vezes
	PRL	1.050.000,00	
Rodrigo Hiltz Marques	SALÁRIO	2.561,67	140,53 vezes

¹ Dados obtidos das folhas de pagamentos anexa aos autos

	PRL	360.000,00	
Daniel Pedrosa de Albuquerque Sousa	SALÁRIO	8.964,77	43,50 vezes
	PRL	390.000,00	
TOTAL FOLHA	SALÁRIO	102.896,54	50,56 vezes
	PRL	5.408.500,00	

É incontestado tratar-se de uma política gerencial que atenda às expectativas da Autuada, cujo foco é ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial.

Na verdade, constatou-se que a Corretora estar-se-ia exercendo de uma política salarial compatível com o mercado e ao mesmo tempo se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

Como visto acima, própria Autoridade fiscal afirma que muito embora os Anexos I e II do Acordo Próprio possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de Lucratividade e quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas existem diversas possibilidades de alteração de valores que prejudicam o cálculo que permitiria a verificação das próprias regras do plano.

Já a Decisão conclui que o Plano de Participação no Lucros e Resultados deve seguir critérios claros não definidos de forma unilateral, mas em conjunto, permitindo a fiscalização do seu cumprimento, sob pena gerarem benefícios a poucos em detrimento dos demais.

Portanto, têm-se que a questão da inexistência de regras claras e objetivas não é exatamente um motivador para a desconsideração da PLR instituída pela recorrente e foi citada em um cenário em que está exclusivamente relacionada à possibilidade de alteração do montante a ser distribuído e do limite máximo individual de forma unilateral, evidenciando a utilização do Plano de forma desalinhada às diretrizes do instituto, em particular por dificultar a transparência necessária neste tipo de ajuste.

Portanto, tanto as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva *ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial*, de modo a impor *uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.*

Quanto a alegação de que tais permissivos, verificados apenas em tese, não tornariam insubsistente o ACT, não parece relevante para fins de alegação de cerceamento do

direito de defesa, já que a decisão exarada pela DRJ acompanha o lançamento no sentido de que deve haver limites claramente especificados no Plano.

Portanto, não identifico mácula que justifique a nulidade da decisão recorrida.

MÉRITO

Da Improcedência Total da Autuação: não Incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR Autuada por Atendimento aos Requisitos da Lei n.º 10.101/00

Afirmando a inocorrência de violação aos termos da Lei n.º 10.101/00, a defesa atesta que as alegações fiscais são insubsistentes, por se distanciarem da essência da legislação, em particular sobre a efetiva negociação da PLR autuada, entre empresa, trabalhadores e sindicato, sendo claro que se alcançou a integração entre o capital e o trabalho, o que, por si só, evidencia a insubsistência da autuação em debate e atesta o zelo da Recorrente quanto ao cumprimento da Lei n.º 10.101/00, comprovado pelo fato de a autuação limitar-se a apenas 3 (três) aspectos (regras claras e objetivas, discrepância entre os valores de salário e de PLR e data de assinatura dos ACT).

Sustenta que sua PLR cumpriu os requisitos previstos na Lei n.º 10.101/00, notadamente a sua finalidade primordial de integrar o capital e o trabalho e que a desconsideração de seu Plano não decorre da desqualificação plena e irrestrita de seus termos, mas se situa no plano da compreensão da prática engendrada pela Recorrente no cumprimento dos ACT 2009/2010/2011.

Pontua que os requisitos constantes da Lei n.º 10.101/00 não possuem outro objetivo senão assegurar que a figura da PLR atenda sua principal finalidade social, que é a integração entre capital e trabalho, bem como evitar que as empresas efetuem pagamento de remuneração, sob a roupagem de PLR, a fim de obter vantagens fiscais indevidas,

A partir de breve descrição da evolução legislativa da Participação nos Lucros ou Resultados, atesta a recorrente que a regulamentação do art. 7º Inciso XI da Constituição Federal por meio da Lei 10.101/00, apenas visava garantir a integração entre capital e trabalho, e que não se mostra tema novo, já que tratado desde 1994 pela MP 794/94, em cuja exposição de motivos pode se verificar.

Continua a defesa apontando que, cumprida a essência de ampla negociação da PLR entre trabalhadores e empresa, os pagamentos efetuados a este título não pode ser submetidos à incidência das Contribuições Previdenciárias, sob pena de desestimular as empresas de concretizar a expectativa constitucional.

Sintetizadas as razões da defesa, salutar trazermos à balha a legislação que lastreia o pagamento de Participações no Lucros ou Resultados:

CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (...)

DOS DIREITOS SOCIAIS

(...) 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;

LEI 10.101/2000

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

Ao contrário do que afirma reiteradamente a defesa, a essência do instituto da Participação nos Lucros ou Resultados não está vinculado diretamente à integração entre o capital e o trabalho.

A previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art. 7º) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados no art. 3º da Carga Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e da marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, o da empresa, o do empregado e o da coletividade.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como *instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade*.

Neste sentido, o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir ampla negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade ou o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

Da Hídeiz da PLR sob o Aspecto da Data de Assinatura dos ACT

Insurge-se a recorrente contra a conclusão da autoridade lançadora de que a formalização dos referidos acordos no curso do período aquisitivo descaracterizaria a natureza de PLR dos respectivos pagamentos, uma vez que sugeriria a ausência de negociação, entre a Recorrente e seus funcionários, dos termos dos ACT.

Questiona, ainda, a conclusão da Decisão recorrida que concluiu que os ACT teriam sido firmados após o período de vigência a que se referiam, pelo que não havia prévio conhecimento, por parte do empregado, das regras estabelecidas. Além disso, concluiu a mesma Decisão que a existência de ACT de anos anteriores igualmente debatidos e alinhados entre as partes não emprestaria eficácia retroativa aos ACT 2009/2010/2011.

Afirma que as conclusões das Autoridades lançadora e julgadora não têm amparo legal e que não cabe ao interprete da lei inserir norma ou requisito nela não previsto, em particular quando limitar ou tolher direitos

Sustenta que embora tenham sido assinados no curso dos exercícios a que se referiam, os ACT de 2009 e 2011 resultaram de ampla negociação, com evidenciação de meta de lucratividade como condição ao recebimento do PLR e de que forma seria distribuída a verba, o que era de conhecimento amplo das partes mesmo antes do início dos períodos aquisitivos.

Alega que a assinatura de tais ACR no curso do exercício não equivale à ausência de conhecimento prévio das regras de distribuição de PLR, em particular porque as regras vigentes eram absolutamente similares as previstas para o ano de 2008, o que afasta qualquer risco de efeito surpresa e confirma a que é resultado de sinergia e plena negociação de seus termos entre as partes, o que possibilitou a perenidade das regras por tantos anos.

Aduz que o critério adotado para pagamento da PLR em todos os períodos foi o índice de lucratividade, diante de determinação de valores a cada funcionário a partir de avaliações individuais.

A defesa questiona o que o empregado precisaria fazer para receber sua Participação no período. A seguir apresenta a resposta clara e objetiva: laborar em prol do incremento do índice de lucratividade da companhia, aferido de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, e laborar com a melhor performance possível, notadamente dentro dos critérios e condições previstos nos ACT, para participar do lucro e resultado gerados, em montante definido de acordo com a avaliação do seu desempenho individual, conforme os parâmetros definidos nos instrumentos laborais, conforme se observa do teor da Cláusula Quinta do ACT 2009.

Diz, ainda, que a avaliação individual de cada empregado é clara, tendo os resultados de cada avaliação designado níveis diferentes de satisfação, gerando multiplicadores que aumentam proporcionalmente ao aumento do seu nível.

Questionando precedente deste Carf utilizado no TVF e colacionando decisão desta Turma, da lavra do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, a recorrente manifesta seu entendimento de que o requisito da pactuação prévia não se aplica à PLR paga com base em índice de lucratividade, como no caso sob análise, por conta da literalidade do inciso I do art. 1º da Lei 10.101/00.

Continua afirmando que o legislador não impôs ao contribuinte a necessidade de observância de critérios constantes nos incisos I e II do citado art. 2º, que se apresentam como sugestões de critérios e condições, mas jamais como condição. Tanto que a jurisprudência administrativa, inclusive da CSRF, já se consolidou no sentido de que a distribuição no lucro pode ser realizada a qualquer tempo, mesmo após a sua apuração, sendo que a única exigência é que o Acordo seja firmado antes do pagamento.

A planilha colacionada às fl. 755 evidencia as datas em que foram efetuados os pagamentos de cada exercício em discussão neste tema:

Exercício	Data de Assinatura	Data dos Pagamentos da PLR
2009	09/12/2009	08/01/2010 e 28/02/2010
2011	17/11/2011	15/02/2012 e 15/08/2012

Resumidas as razões da defesa, há de se ressaltar que a alegação de que a autoridade lançadora concluiu que a formalização dos referidos acordos no curso do período aquisitivo descaracterizaria a natureza de PLR dos respectivos pagamentos, uma vez que sugeriria a ausência de negociação, entre a Recorrente e seus funcionários, não tem lastro nos autos. Vejamos os itens do TVF destacados pela própria defesa, em fl. 745, para fundamentar seus argumentos:

10. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2009 e seu anexo, foram assinados em 09 de dezembro de 2009 com vigência de 01 de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009 e prevê em sua cláusula Décima sexta a prorrogação automática por um ano em caso de não haver manifestação contrária das partes. Portanto tal acordo é válido para os lucros e resultados obtidos nos anos de 2009 e 2010 e pagos em 2010 e 2011 respectivamente.
11. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2011 e seu anexo, foram assinados em 17 de novembro de 2011 e é válido para os lucros e resultados obtidos em 2011 e pagos em 2012.

DA DATA DA ASSINATURA

12. O pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado. O seu objetivo é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados anteriormente estabelecidos. Assim, deve haver um acordo entre as partes – empresa e trabalhadores -, no qual cada um se propõe a cumprir uma obrigação. A empresa deve conceder o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados se os trabalhadores atingirem uma meta pré-estabelecida.
13. O Acordo Coletivo de Participação em Lucros ou Resultados 2009 referente aos resultados deste ano e pago em 2010, foi assinado em dezembro de 2009 e o de 2011, pagos em 2012 foi assinado em novembro de 2011.
14. A partir do momento em que o acordo entre empresa e empregados é firmado ao fim do período que será avaliado perde-se a característica de estímulo e, por conseguinte de incentivo a produtividade, objetivo da Lei 10101/2000 explicita no art. 1º:

Como se vê, não se fala em falta de negociação, mas na perda da característica ao estímulo e, por conseguinte, ao incentivo à produtividade explicitado no art. 1º da Lei 10.101/00.

Feitas tais considerações, mister colacionarmos mais um excerto da Lei 10.101/00, nos termos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores ora sob análise:

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

Ainda que o Acórdão nº 2201-003.550, desta mesma Turma Ordinária, citado pela defesa, tenha caminhado no sentido por ela agora defendido, de que não cabe a exigência de pactuação prévia quando o PLR esteja lastreado em critério de índices de produtividade, reafirmo meu entendimento já manifestado naquela oportunidade, em que fui voto vencido, de que o caráter da anterioridade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou

Resultados não está relacionado ao inciso II do § 1º, do art. 2º, da Lei 10.101/00, mas sim aos termos do seu artigo primeiro, que aponta o instituto como instrumento de incentivo à produtividade.

Também não merece prosperar o entendimento de que basta que o Acordo seja prévio ao pagamento, ainda que o período de apuração já se tenha esgotado antes de sua assinatura.

Imaginemos uma PLR em que se ajuste, na última semana de um determinado ano ou um dia após o encerramento do exercício a que se refere, a distribuição de 10% do incremento de seu lucro naquele período em relação ao período anterior, sem qualquer diferenciação entre os participantes. Ora, neste caso, onde está o incentivo à produtividade?

Agora, imaginemos a mesma PLR, só que formalizada no primeiro mês desse mesmo ano. Notem que, neste caso, sequer precisaríamos ajustar metas individuais para que todos os funcionários envolvidos tivessem a clara noção de que o seu empenho diferenciado nas tarefas rotineiras poderia levar a uma boa vantagem no final do período. Isso estimularia, por exemplo, ideias criativas de diminuição de custos ou, ainda, a criação de processos de que resultem aumento de produção.

Para os fins discutidos no presente processo, incidência ou não de contribuição previdenciária, é esse o incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados e não há como crer que qualquer incentivo dessa natureza advenha de um acordo de distribuição de lucros firmado já no fim ou após o fim do seu período de apuração, quando os eventuais resultados já estão consolidados e, ainda que positivos, não decorreram da integração efetiva de capital e trabalho e do incentivo à produtividade a que alude a legislação de regência da PLR.

Com tal entendimento, não se proíbe a distribuição de tais valores a qualquer tempo, mas apenas se esclarece que, não cumpridas todas as exigências decorrentes da Lei 10.101/00, não há de se falar em não incidência do tributo previdenciário.

Pouco importa que, em períodos anteriores, as regras fossem as mesmas, até porque, ainda que não caiba ao julgador administrativo adentrar no mérito das metas definidas pela empresa, evidenciaria pouco compromisso com o próprio instituto da PLR e com critérios básicos de gestão por resultados, em que se espera que uma meta, alcançada ou não em um período, seja avaliada e ajustada nos períodos subsequentes.

Não obstante, o fato é que, nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN)², interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante, já que decorrente do preceito contido na alínea “j”, do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional³, é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

² Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

³ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por outro lado, conforme se verifica no excerto abaixo, o PLR em tela não está unicamente vinculado a índice de lucratividade, mas a regras quanto à fixação de direitos e programa de metas, além de avaliação de desempenho individual.

PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO

Cláusula Quinta – A PLR será devida pelo BANCO aos seus EMPREGADOS, tendo em vista os critérios estabelecidos nos Anexos I e II, integrantes deste documento, levando-se em consideração:

- (i) o índice de lucratividade do BANCO, descrito no Anexo I deste instrumento;
- (ii) as regras quanto à fixação dos direitos à participação e programa de metas, descrito no Anexo II deste instrumento;
- (iii) avaliação de desempenho individual.

A tentativa de explicação da defesa do que precisaria o empregado fazer para receber sua Participação no período, parece irreal, já que não é crível que se espere de um funcionário que se ocupa de tarefas mais simples, de menor preparo intelectual, em início de carreira, por exemplo, que ele, intuitivamente, entenda que deve laborar em prol do incremento do índice de lucratividade da companhia, aferido de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicando sua melhor performance, notadamente dentro dos critérios e condições previstos nos ACT, para participar dos lucros e resultados gerados em montante definido de acordo com a avaliação do seu desempenho individual, conforme parâmetros definidos nos instrumentos laborais. E mais, que sua avaliação estará definida em níveis diferentes de satisfação, gerando multiplicadores que aumentam proporcionalmente às elevações do nível do seu conceito.

Por fim, ressalte-se que essa regra do ajuste prévio não é rígida ao ponto de inviabilizar qualquer ACT que tenha sido formalizado no curso do período a que se refere, mas decerto, como no caso sob análise, não milita a favor da defesa a assinatura dos ACT de 2009 e 2011 faltando 20 e 45 dias para o fim dos respectivos períodos.

Assim, não prosperam as razões recursais.

Da Higeidez da PLR sob o Aspecto da Existência de Regras Claras e Objetivas

Insurge-se a defesa contra a constatação fiscal de que algumas regras estabelecidas no Acordo poderiam levar a alterações por liberalidade da empresa, em particular relacionadas ao montante a ser pago ou distribuído e à alteração do limite máximo individual.

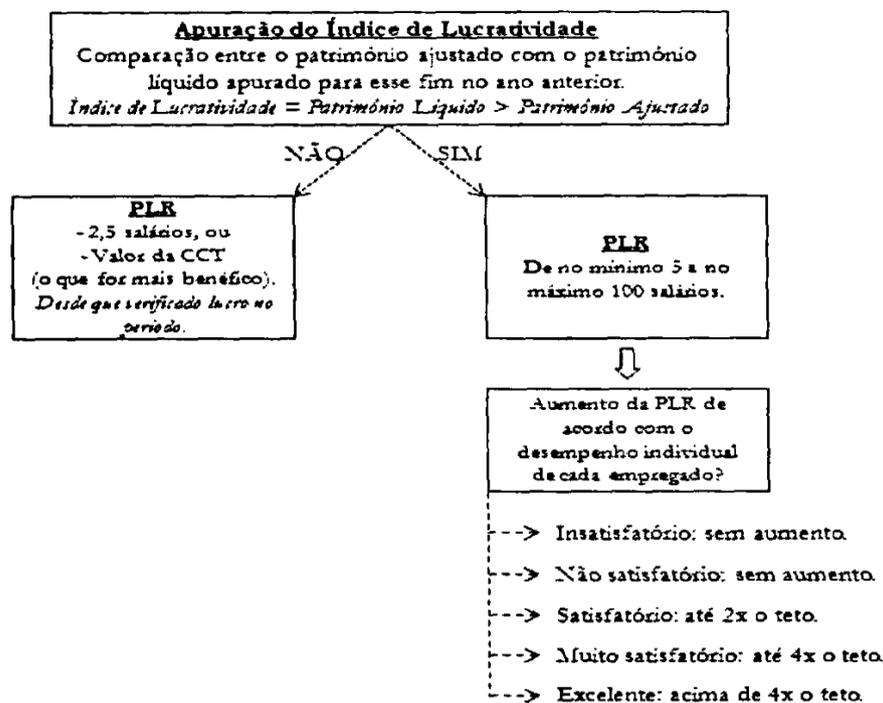
Afirma a autuada que não se valeu de tais permissivos contratuais e cumpriu integralmente as regras originais e que a mera possibilidade de, em tese, alterar valores não seria suficiente para desnaturar o Programa por ela instituído.

Citando a Cláusula 2 e 3.2 do Anexo II do ACT, alega a recorrente que a discordância fiscal talvez tenha decorrido da falta de análise da íntegra de tais regras, sendo improcedente a afirmação de que não haveria valor máximo a ser pago a título de PLR

Reafirma que houve limite para distribuição de PLR definidos pelos próprios parâmetros de Cálculo previsto no Acordo, os quais foram observados no caso concreto, mediante a efetiva aplicação das regras substantivas e adjetivas previstas nos ACT, que além de claras e objetivas são extremamente simples, variando em função do salário e balizada de forma proporcional ao tempo de serviço e à situação funcional (ativo, demitido, em licença, etc);

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Detalha as regras para definição do valor da PLR a que teria direito o empregado, sintetizando-as no seguinte diagrama:



Junta planilhas em que se verificam relatórios mensais de folha de pagamento com cálculos da PLR paga a alguns de seus beneficiários.

Atesta que a clareza e objetividade das regras corroboradas mediante a comprovação de cálculos não sucumbem, mas se agigantam frente às considerações de ordem subjetiva do Agente Fiscal.

Afirma que, instada a apresentar memória de cálculo dos valores pagos, apresentou documentos que lastreiam os pagamentos, vistos acima em síntese, consignando que a aferição das regras prescritas nos ACTs não se resumiria a uma fórmula matemática, dada a complexidade dos parâmetros de aferição e pelo fato de ser feita individualmente, mas a Fiscalização, em vez de analisar a documentação apresentada e confirmar a higidez da PLR sob auditoria, optou por pressupor que não haveria como verificar se o cálculo seguiu as regras dos Acordos, o que demonstra a precariedade e impropriedade dos argumentos..

Citando precedentes administrativos, sustenta que é pacífico que a Lei 10.101/00 não determina que o pagamento de PLR seja homogêneo a todos os funcionários, sendo indevida a exigência de fórmula matemática de cálculo para validação do Programa. Ademais, defende que não há previsão legal expressa prevendo a obrigatoriedade de fixação no ACT de percentual ou montante a ser distribuído em cada exercício.

São estes, em síntese, os argumentos expressos pela defesa.

A questão da existência de regras claras e objetivas já foi tratada no curso deste voto quando da análise da preliminar de nulidade suscitada pela recorrente, momento em que foram apresentadas, por este Relator, as seguintes considerações:

Como visto acima, própria Autoridade fiscal afirma que muito embora os Anexos I e II do Acordo Próprio possuam regras claras quanto ao cálculo do Índice de

Lucratividade e quanto à fixação dos direitos à participação e programas de metas existem diversas possibilidades de alteração de valores que prejudicam o cálculo que permitiria a verificação das próprias regras do plano.

Já a Decisão conclui que o Plano de Participação no Lucros e Resultados deve seguir critérios claros não definidos de forma unilateral, mas em conjunto, permitindo a fiscalização do seu cumprimento, sob pena gerarem benefícios a poucos em detrimento dos demais.

Portanto, têm-se que a questão da inexistência de regras claras e objetivas não é exatamente um motivador para a desconsideração da PLR instituída pela recorrente e foi citada em um cenário em que está exclusivamente relacionada à possibilidade de alteração do montante a ser distribuído e do limite máximo individual de forma unilateral, evidenciando a utilização do Plano de forma desalinhada às diretrizes do instituto, em particular por dificultar a transparência necessária neste tipo de ajuste.

Portanto, tanto as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial, de modo a impor uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

Quanto a alegação de que tais permissivos, verificados apenas em tese, não tornariam insubsistente o ACT, não parece relevante para fins de alegação de cerceamento do direito de defesa, já que a decisão exarada pela DRJ acompanha o lançamento no sentido de que deve haver limites claramente especificados no Plano.

Portanto, não identifico mácula que justifique a nulidade da decisão recorrida.

Ao contrário do que afirma a defesa, há sim cláusula no anexo II do PLR que indica uma falta de limites claros para o valor máximo a ser pago ao beneficiário:

ANEXO II – REGRAS QUANTO À FIXAÇÃO DOS DIREITOS À PARTICIPAÇÃO E PROGRAMA DE METAS

Após a definição do percentual do lucro a ser distribuído aos EMPREGADOS do BANCO dentro do estabelecido no item 5, do Anexo I, para a fixação dos direitos a PLR a serem percebidos pelos EMPREGADOS deverão ser observadas as seguintes regras e critérios:

1 – O percentual a ser distribuído será destinado a todas as áreas do BANCO.

2 – Os EMPREGADOS farão jus ao recebimento, a título de PLR, de no mínimo 5 (cinco) e no máximo 100 (cem) salários mensais, ficando esclarecido que este limite máximo poderá ser excedido em casos excepcionais, conforme descrito no item 3.2 abaixo.

3 – Na determinação do valor a título de PLR a ser recebido por cada EMPREGADO, serão consideradas as avaliações anuais individuais dos EMPREGADOS, cujos critérios e condições, foi amplamente divulgado internamente para os empregados, sendo de amplo conhecimento por parte dos mesmos estando o mesmo, ademais, à disposição dos signatários.

3.1 – Tendo em vista que os resultados do BANCO, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma remuneração fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcançarem uma avaliação correspondente a "EXCELENTE", até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos ao BANCO pelos EMPREGADOS.

3.2 – Por fim, a PLR a ser distribuída será composta da seguinte forma: (i) pelo valor decorrente do lucro auferido pelo BANCO, conforme item 2, deste Anexo; (ii) combinado com a avaliação individual do EMPREGADO. O montante a ser distribuído a título de PLR levará em consideração os seguintes parâmetros:

Não se apresenta claro um ACT que determine limites para pagamento de valores, permita que estes limites possam ser até superados pela multiplicação por até quatro vezes o

valor máximo estabelecido e, ainda, deixe expressa a possibilidades de que, em situações excepcionais, este novo limite possa ser superado.

É fato que as regras devem ser discutidas e definidas soberanamente pelos contratantes, mas, a partir do momento em que estas são estabelecidas expressamente, devem ter clareza que permitam a aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

Assim, poder-se-ia caminhar para o não provimento do pleito neste tema. Não obstante, como dito acima, as Autoridades lançadora e julgadora reconhecem a existência de regras claras e objetivas e contestam apenas a possibilidade de alteração de valores de forma unilateral, indicando que tal permissivo objetiva ajustar as remunerações pagas aos seus empregados dando outra roupagem que não verba salarial, de modo a impor uma política salarial compatível com o mercado e, ao mesmo tempo, se beneficiando da norma isentiva que a livra dos encargos sociais. Fato que implica em violação a lei de regência, afastando o favor legal sobre as verbas pagas a título de PRL.

A partir de tal conclusão, fica evidente que o mérito de utilização da PLR para dar outra roupagem aos valores pagos que não de verba salarial deve ser tratado no item próprio, em que se discute a substituição de remuneração por valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

Assim, nada a prover.

Da Higiene da PLR sob o Aspecto dos Valores Pagos. Inocorrência de Substituição da Remuneração

A recorrente questiona o fato da Fiscalização ter considerado ilegítima a PLR em razão de uma alegada discrepância entre o salário mensal de cada empregado e os valores pagos a título de PLR, bem assim a falta de homogeneidade entre os valores pagos, permitindo-se pressupor que estes integram a renda do trabalho, afirmando que a improcedência da alegação fiscal de descumprimento de regras claras e objetivas já prejudicaria esta segunda acusação.

Afirma que a Lei 10.101/00 não impõe que os pagamentos de PLR possuam paridade com o seu salário mensal e que os valores pagos aos diferentes funcionários decorre do cumprimento do quanto estabelecido nos Acordos.

Colaciona colaboração do Professor Sérgio Pinto Martins asseverando que é muito comum o pagamento de PLR em valor muito superior ao próprio salário, no intuito de estimular os empregados:

“(…) Na era da globalização, é claro que será interesse do empregador instituir um sistema de remuneração pela produtividade do empregado, pois seria uma forma de, com maior produtividade, a empresa poder concorrer com outras, de modo até mesmo a sobreviver no mercado. No Japão, 30% dos salários são fixos e 70% variáveis. Em alguns países, há pagamentos variáveis, como bônus, participações do empregado etc. A parte variável leva em conta o desempenho do empregado, e, às vezes, o da empresa (…).”
(destacamos)

Atesta que o próprio Agente fiscal colacionou jurisprudência que demonstra a possibilidade de pagamentos de PLR que não guardam relação de proporcionalidade com o salário de cada empregado, posição esta que não é isolada.

Afirmando, mais uma vez, que não cabe ao interprete inserir norma ou requisito não contido na lei, alega que carece de base legal a pretensão da Autoridade fiscal de que a PLR distribuída tivesse valor fixo, sob pena de fazer parte da remuneração do empregado, com a única diferença que será determinada após o resultado do exercício.

Resumidas as considerações da defesa, mister trazermos à balha os argumentos que lastrearam a autuação fiscal, fl. 29 e ss:

DA SUBSTITUIÇÃO DA REMUNERAÇÃO

26. Ainda segundo a Lei 10101/00, em seu artigo 3º, a Participação nos Lucros distribuída aos empregados não substitui ou complementa a remuneração:

"A ri. 3' A participação de que trata o art. 2' 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."

27. Quando se analisa a folha de pagamento da empresa comparando o valor pago mensalmente ao empregado a título de salário com o valor distribuído a título de PLR verifica-se a grande disparidade que ocorre.

28. Da legislação previdenciária na Lei 8212/91 tem-se a definição de salário de contribuição:

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

1- 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."

29. Da legislação Trabalhista, conforme a CLT:

"Art. 457 - Compreendem-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber."

§ 10 - Integram o salário não só a importância fixa estipulada, como também as comissões, percentagens, gratificações ajustadas, diárias para viagens e abonos pagos pelo empregador."

Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do costume, fornecer habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido o pagamento com bebidas alcoólicas ou drogas nocivas."

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82)."

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador:

I — vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos aos empregados e utilizados no local de trabalho, para a prestação do serviço;

II — educação, em estabelecimento de ensino próprio ou de terceiros, compreendendo os valores relativos a matrícula, mensalidade, anuidade, livros e material didático;

III — transporte destinado ao deslocamento para o trabalho e retorno, em percurso servido ou não por transporte público;

IV — assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro-saúde;

V— seguros de vida e de acidentes pessoais;

VI—previdência privada:"

30. Verifica-se que o legislador exclui da remuneração todos os valores pagos referentes às necessidades existentes para a realização do trabalho, ou seja, verbas recebidas para o trabalho e não pelo trabalho.

31. Ainda na CLT, segundo a definição de salário mínimo tem-se a natureza e o propósito da remuneração que é recebida pelo empregado:

"Art. 76 - Salário mínimo é a contraprestação mínima devida e paga diretamente pelo empregador a todo trabalhador, inclusive ao trabalhador rural, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço, e capaz de satisfazer, em determinada época e região do País, as suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte."

32. Por alusão o salário deve ser capaz de satisfazer as necessidades normais de alimentação, habitação, higiene e transporte. A partir do momento que o empregado recebe valores extremamente superiores aos valores pagos mensalmente por seu trabalho, esse recebimento será utilizado para suprir suas necessidades de acordo com seu padrão de vida e seu poder aquisitivo.

33. Este também foi o entendimento do CARF em julgamento ocorrido em 12/08/2014 como se pode verificar abaixo:

Acórdão: 2401-003.604

Decisão: I) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. II) pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira e Elias Sampaio Freire, que entendiam que a grande disparidade entre o valor dos salários e a PLR configura descumprimento dos requisitos legais e os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que entendiam não restar descumprido o requisito decorrente de assinatura dos acordos somente após final do período aquisitivo. Vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que limitavam a multa em 20% e a conselheira Carolina Wanderley Landim, que além de limitar a multa em 20%, reduzia a base de cálculo da atuação. (Grifo AFRFB)

34. No caso em questão verifica-se que a proporção média dos valores pagos a título de PLR comparados com os valores declarados como salário mensal foi de 38 vezes em 2010, 37 vezes em 2011 e 33 vezes em 2012. Isso significa que em média os empregados receberam seus salários mensais, multiplicados 38 (trinta e oito) vezes a título de PLR, isento de Contribuição previdenciária, em 2010, por exemplo. Para melhor visualização as proporções estão discriminadas em planilha anexa.

35. Pressupõe-se que a PLR distribuída nestes moldes passa a integrar a renda gerada pelo trabalho, ela é esperada e, portanto confunde-se com a remuneração do empregado.

36. O próprio contribuinte afirma no Anexo II do Acordo firmado que seria prematuro estabelecer uma remuneração fixa. Portanto fica claro que a PLR em questão faz parte da remuneração do empregado com a única diferença que será determinada após os resultados do período.

"3.1 — Tendo em vista que os resultados do BANCO, por suas características e peculiaridades, em regra, dependem exclusivamente das pessoas que compõem o quadro de seus EMPREGADOS, do conhecimento destes, de suas habilidades como homens de negócio, de oportunidades geradas em razão de relacionamento com o mercado de capitais, da prospecção de novos negócios, fruto de experiência incomum, e levando-se em consideração que seria prematuro estabelecer o pagamento de uma remuneração fixa, sem que primeiramente sejam alcançados os resultados esperados, fica assegurado aos EMPREGADOS que obtiverem uma performance acima do esperado, ou seja, que alcancem uma avaliação correspondente a "EXCELENTE", até 4 vezes o valor máximo estabelecido, ou ainda, um valor acima disso, em caráter excepcional, em conformidade com os resultados trazidos ao BANCO pelos EMPREGADOS". (Grifo AFRFB)

37. Por todo o exposto conclui-se que a distribuição de lucros através de PLR realizada pela empresa em tela, prevista em Plano Próprio, não está de acordo com a legislação específica da matéria e, portanto não se desvincula da remuneração, integrando assim o salário de contribuição, base das contribuições previdenciárias pelos seguintes motivos:

1. Data de assinatura dos Acordos de 2009, pagamento de PLR em 2010 e 2011, pagamento de PLR em 2012, ao final do período a ser avaliado.
2. Falta de Regras claras e objetivas, com várias menções a alteração do pactuado.
3. Substituição da remuneração em função dos valores de PLR distribuídos serem muito discrepantes em relação ao salário mensal dos empregados.

Como se vê, ao contrário do que quer fazer crer a defesa, em momento algum o Agente fiscal defendeu a tese de que os valores pagos a título de PLR deveriam observar alguma homogeneidade ou mesmo um valor fixo. Apenas concluiu que a Participação distribuída no caso em comento confunde-se com a remuneração do empregado.

O que destacou a Autoridade lançadora foi uma previsão do Anexo II do ACT em que se esclarece que, em razão das peculiaridades da atividade desenvolvida pela Companhia, seria prematuro estabelecer uma remuneração fixa antes de serem alcançados os resultados esperados, o que realmente sugere que, pelo menos em parte, o valor distribuído ao final do período sob o manto da PLR corresponde àquela remuneração cujo estabelecimento antes de se confirmar a consecução dos resultados esperados foi julgado prematuro.

Ora, o risco nos negócios são inerentes à própria essência da atividade empresarial. Como regra, os salários são definidos previamente ao exercício de uma atividade qualquer. Naturalmente, ao final do período, pode-se concluir que o resultado foi positivo ou negativo, mas o fato da empresa pretender esperar para confirmar o alcance dos resultados esperados evidencia que, de fato, revestem-se de natureza salarial dos valores distribuídos a título de PLR.

Como bem pontuado pela Fiscalização, o art. 3º da Lei 10.101/00 prevê que a Participação nos Lucros ou Resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado.

O que se busca com o Instituto da PLR é que seja preservada a remuneração do trabalhador, com todas as suas características próprias bem definidas no TVF, e que este colaborador, alinhando seus interesses aos da empresa, em movimento que se pode intitular de integração entre capital e trabalho, seja incentivado a envidar esforços adicionais à sua dedicação regular, como forma de atingir aumento de produtividade.

Ou seja, busca-se atribuir ao funcionário um *plus* em sua remuneração em troca de um *plus* em sua dedicação e, conseqüentemente, alcançando um *plus* na produtividade, com isso, estariam atendidos os anseios da já citada tríade de interesses, o do trabalhador, o da empresa e o da coletividade.

Embora, de fato, não haja previsão legal que limite o valor pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados, a questão deve ser observada sob prisma do Princípio da Razoabilidade, que é uma diretriz de bom-senso aplicada ao Direito. Esse bom-senso jurídico se faz necessário à medida que as exigências formais que decorrem do princípio da legalidade tendem a reforçar mais o texto das normas que o seu espírito.

Não parece razoável, conforme planilha reproduzida alhures, que um empregado de uma empresa receba, a título de incentivo, em um determinado mês, um valor equivalente 140 vezes o seu salário ou um plus de 14.000% de sua remuneração mensal.

Considerando a perenidade de tais ajustes no tempo citada no curso da peça recursal, fica evidente que, para tal colaborador, o que de fato retribui o seu trabalho não é o salário, mas a PLR, a qual passa a ser o principal diferencial, inclusive, para fins de escolha do seu empregador. Vejamos um exemplo: este funcionário tem uma remuneração mensal de R\$ 2.561,67. Caso receba uma proposta de uma empresa equivalente qualquer, mas sem histórico de pagamento de PLR, para trabalhar, na mesma atividade, em troca de um salário de R\$ 15.000,00, possivelmente não aceitará o novo emprego, ainda que este represente um aumento de remuneração na ordem de aproximadamente 500%, já que o salário, em si, neste caso, é menos relevante.

Assim, a dificuldade do autuado em estabelecer uma remuneração fixa para seus empregados antes de ter ciência do resultado efetivamente alcançado no período o fez desvirtuar o fim social do seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, subvertendo a essência da legislação de regência, em claro abuso de direito, o que se considera ato ilícito nos termos do art. 187 da Lei 10.406/2002:

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Desta forma, não considero que haja qualquer reforma a ser implementada no lançamento ou na decisão recorrida neste tema.

Da Indevida Aplicação de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Sobre o assunto, deixo de tecer maiores considerações, pois é tema sobre o qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda nº 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Assim, nada a prover.

Conclusão:

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente, voto por rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo