



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

Processo n° 16327.721263/2013-36
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-004.728 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de junho de 2016
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente BANCO BNP PARIBAS BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2010

CO-RESPONSABILIDADE DOS REPRESENTANTES LEGAIS.

Com a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09, a “Relação de Co-Responsáveis - CORESP” passou a ter a finalidade de apenas identificar os representantes legais da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Uma vez que os segurados tenham prévio conhecimento das metas e demais requisitos durante parte do período de apuração para o benefício, a data de assinatura do acordo não é motivo para se afastar a imunidade de contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício constitui juntamente com o tributo atualizado até a data do lançamento o crédito tributário e está sujeito à incidência de juros moratórios até sua extinção pelo pagamento.

INCONSTITUCIONALIDADE.

É vedado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais afastar dispositivo de lei vigente sob fundamento de inconstitucionalidade.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do relator. Divergiram as conselheiras Andrea Brose Adolfo e Gisa Barbosa Gambogi Neves em relação (a) à falta de comprovação pelo recorrente de que a assembléia geral dos bancários tenha deliberado para a celebração dos acordos coletivos de trabalho e (b) quanto à assinatura dos acordos ao final do exercício de apuração das metas. Fez sustentação oral o Dr. Luiz Fernando Goedert Leite, OAB/SC 32.930.

João Bellini Junior - Presidente

Julio Cesar Vieira Gomes - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: JOAO BELLINI JUNIOR, JULIO CESAR VIEIRA GOMES, ALICE GRECCHI, ANDREA BROSE ADOLFO, FABIO PIOVESAN BOZZA, MARCELA BRASIL DE ARAÚJO NOGUEIRA, GISA BARBOSA GAMBOGI NEVES e AMILCAR BARCA TEIXEIRA JUNIOR.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal com ciência em 08/11/2013 sobre pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados da recorrente. As razões para a desconsideração da imunidade tributária sobre a verba foram:

a) ainda que os diretores da recorrente mantenham contrato de trabalho formal com a recorrente na condição de segurado empregado com presença de subordinação jurídica, o estatuto social os considera administradores e, assim, sob o aspecto fiscal, dissociado dos fins de proteção trabalhista, não poderiam ser considerados segurados empregados da recorrente, mas apenas contribuintes individuais; e daí, conseqüentemente, excluídos pela lei como beneficiários do PLR, fls. 110;

b) outro fundamento é que não tendo o recorrente comprovado o cumprimento do artigo 612 da CLT, em especial a deliberação por assembléia geral por *quorum* mínimo de associados para celebração dos acordos coletivos de trabalho, fica caracterizada a unilateralidade desses acordos de PLR e, portanto, não se poderia considerá-los instrumentos de livre negociação, fls. 120 e s.;

c) tendo sido assinado os acordos ao final dos anos de apuração das metas, 12 de dezembro de 2008 e 15 de dezembro de 2009, os beneficiários não as conheciam a fim de se empenharem para o seu cumprimento, a justificar a percepção do benefício, sendo inválida a superação desse fato pela previsão de retroatividade dos acordos ao início dos anos de apuração, fls. 121 e s.; e

d) por fim, que seria vedada a existência de dois instrumentos regulando o benefício, um deles é a convenção coletiva e o outro um acordo coletivo específico para os empregados da recorrente, fls. 122 e s.

O termo de verificação fiscal assevera também que os pagamentos de PLR aos diretores e demais empregados foram lançados na mesma conta contábil, contudo no presente auto de infração os valores foram separados por levantamentos distintos, PLR e PLA. Segue transcrição de parte da decisão recorrida:

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/10/2010

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. VINCULAÇÃO DEPENDENTE DE DISPOSIÇÃO LEGAL EXPRESSA.

As decisões judiciais e administrativas somente vinculam os julgadores de 1ª instância nas situações expressamente previstas na legislação.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CUSTEIO. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELA INTEGRANTE. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS PAGA EM DESCONFORMIDADE COM A LEI DE REGÊNCIA.

Integram a base-de-cálculo das contribuições devidas à Seguridade Social os valores relativos aos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando efetuados em desacordo com a lei de regência.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. INCONSTITUCIONALIDADES. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO ADMINISTRATIVA.

É vedado ao julgador administrativo afastar a aplicação de norma vigente sob a alegação de inconstitucionalidades ou violação aos princípios constitucionais.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal o Anexo 'Relatório de Vínculos', que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais ou não do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

...

1 – A empresa teria pago PLR aos Administradores, fato que a coloca à margem da Lei nº 10.101/2000, já que tais pagamentos desvinculados dos salários dizem respeito aos empregados; a esse respeito, embora o contribuinte informe que seus Diretores são empregados com contratos de trabalho e regidos pela CLT, entende a Auditoria que "(...) esse fato não os afasta da condição de Administradores do Banco, visto que, caso assim fosse entendido, haveria clara agressão tanto às disposições legais às quais a Sociedade se sujeita (Lei nº 6.404/76) quanto ao seu próprio Estatuto Social.

2 – O pagamento da PLR aos demais empregados também estariam em desacordo com a lei de regência, em razão de os Acordos firmados:

2.1 – Terem sido estipulados unilateralmente, sem a observância dos requisitos legais pertinentes aos Acordos Coletivos;

2.2 – Terem sido celebrados no final do exercício de apuração, com previsão de efeitos retroativos;

2.3 – Coexistirem dois instrumentos para o pagamento da PLR, um através de Convenção Coletiva e outro através de Acordo Coletivo.

Isto posto, todos os valores pagos a título de PLR foram considerados salário-de-contribuição dos segurados empregados (levantamento PLR) e remuneração de segurados contribuintes individuais (administradores, levantamento PLA), procedendo-se aos lançamentos das contribuições sociais decorrentes.

Em síntese, conforme descrito no TVF, fls. 105 e s., o fato gerador das contribuições lançadas foi o pagamento aos empregados de "Participação nos Lucros ou Resultados da Empresa PLR" sem atender a todos os requisitos exigidos pela legislação, o que

impossibilitou afastar tais pagamentos da base de incidência das contribuições previdenciárias, em virtude do disposto no §9º, "j", do artigo 28 da Lei 8.212/91.

O recorrente insurge-se contra a decisão nos termos em que impugnou o lançamento:

i) Da indevida tributação dos valores de PLR pagos aos diretores:

Sob este tópico, destaca que a Lei nº 10.101/2000 não faz qualquer restrição aos pagamentos de PLR aos administradores e que a fiscalização se equivoca quando remete tais pagamentos aos fundamentos do art. 152 da Lei nº 6.404/76; mesmo nesse sentido, junta julgados administrativos (CARF) que admitem a desvinculação de tais pagamentos da remuneração dos administradores.

Noutra linha, sustenta que o fato de seus administradores, segundo seu Estatuto Social, possuírem poderes para administrar a Sociedade não é suficiente para atestar que eles exerçam funções típicas de administradores e sustenta que todos são empregados contratados nos moldes da CLT, sendo-lhes garantidos todos os direitos assegurados aos demais empregados (cita doutrinas e jurisprudências trabalhistas em apoio às suas afirmações); discute o conceito de Empregado e os requisitos da relação de emprego, bem como o conceito de Administrador, e os diferencia; à guisa de provar o alegado, anexa aos autos alguns contratos de trabalho, DIRF, Fichas de Registro de Empregados e GFIPs, declarando-os todos na condição de segurados empregados. Nessa mesma linha menciona a estrutura organizacional do contribuinte e afirma que todos os seus Diretores estão subordinados, hierárquica e juridicamente, ao Head Global do Banco e que a existência desses Diretores cumpre com motivação meramente regulatória, posto que tal é exigido pelo Banco Central e pela Comissão de Valores Mobiliários (anexa organograma parcial para reforçar a subordinação) e cita outros julgados administrativos em apoio às suas teses.

ii) Da regularidade dos Instrumentos quer formalizaram o PLR e da ausência de imposição unilateral:

Aqui refuta a assertiva fiscal de que o Acordo Coletivo de trabalho (um dos instrumentos que formalizou a PLR) represente imposição unilateral, porque não teria observado o art. 612 da CLT, já que não se teria comprovado a convocação de Assembléia Geral com a participação dos interessados, na qual deveria haver a negociação e a votação do tema. Nesse sentido, afirma-se impossibilitado de cumprir a exigência fiscal, já que é do Sindicato a obrigação de realizar a mencionada Assembléia, não sendo ela de responsabilidade dos empregadores. O mandamento de realizar as Assembléias seria, então, destinado ao Sindicato, não ao empregador que, por isso mesmo, dele nem precisa participar, já que seu interesse é posterior à Assembléia, quando da formalização do Acordo, de maneira que o

documento exigido não está no âmbito de sua disponibilidade jurídica e fática.

iii) Do contexto normativo da PLR:

Aqui, dispõe acerca da definição e do conceito da PLR, inclusive dos dispositivos trazidos pela Lei nº 10.101/2000 para concluir que todos eles foram integral e cabalmente observadas no Acordo em questão, não podendo ser desclassificado por quem quer que seja, nem mesmo pelo Poder Público.

iv) Da compatibilidade do PLR do Impugnante com a legislação e da prevalência da forma sobre o conteúdo:

Repisa a questão da realização da Assembléia Geral enquanto critério para descon sideração da PLR do contribuinte, dizendo-a mera formalidade e não representativa da imposição unilateral, vez que houve inequívoca negociação entre a empresa e seus empregados, atendendo ao conteúdo da Lei nº 10.101/2000. Postula, então, hipoteticamente, a capitulação da negociação no inciso I do art. 2º da referida Lei, caso se conclua pela imprescindibilidade daquela Assembléia.

v) Da retroatividade dos Planos:

Quanto à alegação de desconformidade com a Lei tendo em vista que os Planos foram assinados no final dos anos englobados em tais Acordos, aduz que a data da assinatura não define quando se iniciaram as negociações e que o Impugnante já havia dado conhecimento aos seus empregados (internamente) quais seriam os critérios, metas e condições de pagamento a serem observados que, de resto, eram semelhantes ao PLR do ano anterior.

Ademais sustenta que a Lei não determina quando a negociação deve ocorrer, apenas que as datas de assinatura dos Acordos devem anteceder os pagamentos (cita julgados administrativos nesse sentido).

vi) Da existência de regras claras e objetivas de avaliação:

No tópico diz que dada a ausência de questionamentos por parte da Autoridade Administrativa quanto a existência de regras claras e objetivas na fixação dos direitos substantivos, encontra-se diante de uma aquiescência tácita quanto ao preenchimento de tais requisitos.

vii) Da concomitância dos Planos:

Quanto à existência de dois planos, um veiculado pelas Convenções Coletivas e outro através de Acordo Coletivo (plano próprio), sustenta não ser razoável a interpretação restritiva da Lei de regência, sob pena de ferir-se o direito constitucionalmente veiculado. Afirma que cada uma das modalidades negociais preconizadas envolve entidades distintas, ora o Sindicato dos empregados e dos empregadores (Convenções coletivas), ora apenas o Sindicato dos empregadores (Acordos coletivos), de modo a concluir que há um plexo de entidades atuando concomitantemente em busca de

um objetivo comum. Conclui afirmando que a existência de uma Convenção Coletiva não obsta que o empregador negocie de maneira autônoma com o Sindicato de seus empregados um outro Acordo coletivo, de maneira a favorecer seus empregados com planos mais vantajosos que os firmados nas Convenções. No arremate, afirma que os pagamentos de PLR firmados com base no instrumento das Convenções Coletivas se configuram como abono único, igualmente não sujeitos à incidência tributária aqui constituída, por força do art. 28, § 9º, 'e', da Lei nº 8.212/91.

viii) Da prevalência do Acordo sobre a Convenção coletiva:

Subsidiariamente, caso não se reconheça a legitimidade da concomitância de planos cumulativos de PLR, postula pela prevalência dos pagamentos na forma do Acordo Coletivo, tendo em vista o disposto no art. 620 da CLT que dispõe que as condições estabelecidas em Convenção, quando mais favoráveis, devem prevalecer sobre as estipuladas em Acordo, aplicando-se o raciocínio inverso (quando mais desfavoráveis, prevalecem o Acordo).

ix) Da indevida descon sideração indireta da PLR:

Acrescenta que a hipótese amolda-se ao quanto disposto no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional (CTN), descon sideração de negócio jurídico, fato que requer a prova de conduta dolosa (simulação), o que não se encontra caracterizado nos autos. Lembra que o referido parágrafo ainda pende de regulamentação legal que o detalhe e preveja os institutos suficientes para descaracterizar o negócio jurídico (abuso de forma).

x) Do descabimento da cobrança do adicional de 2,5% na alíquota:

Aqui postula pelo afastamento do adicional de 2,5% na alíquota da contribuição patronal, caso seja considerado os pagamentos da PLR como remuneratórios, com fulcro no princípio da isonomia e nos demais princípios norteadores do custeio da Seguridade Social (notadamente a retributividade), tendo em vista que as Instituições Financeiras foram distinguidas, pelo legislador, em virtude da atividade econômica exercida, com uma maior carga tributária encontrando-se tal exigência maculada pelo vício da inconstitucionalidade.

xi) Do não cabimento da contribuição ao INCRA:

Afirma que a contribuição em comento não possui referibilidade ao obrigado ou ao beneficiário (empregados da Impugnante), uma vez que o Instituto trata exclusivamente das atribuições atinentes à realização da reforma agrária, tornando-a indevida.

Noutra linha, mas no mesmo tópico, afirma que as contribuições incidentes sobre a folha de salários apenas podem custear os

benefícios previdenciários, sem ressalva à contribuição ao INCRA, tornando-a inconstitucional.

Ainda, também afasta a possibilidade de tratar-se de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, afastando-se, portanto, o princípio da referibilidade, uma vez que esta exação não possui natureza interventiva, não abarcando as políticas de reforma agrária, colocando-a também nesse aspecto, soçobrada pela inconstitucionalidade.

Afirma também a violação do art. 149, § 2º, inciso III, alíneas 'a' e 'b' da Constituição Federal/88, uma vez que não há previsão constitucional de tributação da folha de salários senão para o custeio do regime previdenciário.

xii) Do descabimento da cobrança de juros sobre a multa:

Reclama do não cabimento da incidência dos juros à taxa Selic sobre a multa de mora, por falta de previsão legal (cita Acórdãos administrativos).

xiii) Da indevida indicação dos Diretores da Impugnante no pólo passivo da exação:

Aqui postula a exclusão das pessoas indicadas no Relatório de Vínculos, posto que a imputação de responsabilidade em relação a quitação de débitos não é imediata e depende da comprovação de determinados requisitos disciplinados pelo art. 135, III do CTN, inexistindo provas, nos autos, de que teriam incorrido em tais condutas.

Posto nesses argumentos, requer a improcedência dos Autos de Infração, a exclusão dos juros sobre a multa, a exclusão do adicional de 2,5% e da contribuição ao INCRA e que conste expressamente no julgamento da Impugnação que não serão indicados, em eventual Certidão de Dívida Ativa, os nomes dos Diretores descritos nos relatórios de vínculos.

Acrescenta em seu recurso voluntário que:

a) a jurisprudência do TST está consolidada no sentido da possibilidade de vínculo empregatício do diretor de empresa e demonstra através de organograma da empresa a subordinação jurídica;

b) a regra prevista no artigo 612 da CLT destina-se ao sindicato de trabalhadores, no caso, o sindicato dos bancários de São Paulo; assim, a recorrente, como empresa, não possui nenhuma ingerência ou dever jurídico de exigir dos seus segurados a demonstração de que houve autorização prévia mediante assembléia geral dos bancários;

c) a jurisprudência do CARF, inclusive da Segunda Turma da CSRF, exige tão somente que a assinatura seja prévia aos pagamentos e que não compete à administração tributária criar condições ou requisitos não previstos em lei; e

d) a decisão recorrida trouxe fundamento que não sustentou o lançamento, qual seja a ausência de regras claras e objetivas.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Redator designado

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar;
(Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improfícuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

A decisão recorrida também atendeu às prescrições que regem o processo administrativo fiscal: enfrentou as alegações pertinentes do recorrente, com indicação precisa dos fundamentos e se revestiu de todas as formalidades necessárias. Não contém, portanto, qualquer vício que suscite sua nulidade, passando, inclusive, pelo crivo do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 9.12.1993).

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NULIDADE DO ACÓRDÃO. INEXISTÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. SERVIDOR PÚBLICO INATIVO. JUROS DE MORA. TERMO INICIAL. SÚMULA 188/STJ.

1. Não há nulidade do acórdão quando o Tribunal de origem resolve a controvérsia de maneira sólida e fundamentada, apenas não adotando a tese do recorrente.

2. O julgador não precisa responder a todas as alegações das partes se já tiver encontrado motivo suficiente para fundamentar a decisão, nem está obrigado a ater-se aos fundamentos por elas indicados “. (RESP 946.447-RS – Min. Castro Meira – 2ª Turma – DJ 10/09/2007 p.216).

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados:

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.

§1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Responsabilidade dos sócios

Quanto ao tema não existe dissenso do colegiado quanto à aplicação do artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09 que revogou o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, Após a

revogação acima o documento antes sob o título “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” passou à denominação de “REPLEG - Relatório de Representantes Legais”. Segue transcrição:

Lei 8.620/93:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à seguridade social.

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a seguridade social, por dolo ou culpa.

Portanto, a “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” atualmente não mais existe, fora substituída pela relação de “Representantes Legais – REPLEG” que apenas identifica os sócios e diretores da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído. Não é consequência do aludido documento que os referidos representantes legais passem a constar no pólo passivo da obrigação tributária.

O Relatório "REPLEG" serve apenas como subsídio à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN, caso haja necessidade de execução judicial do crédito previdenciário, e sendo verificada a ocorrência das hipóteses legais para a responsabilização tributária prevista no Código Tributário Nacional. Assim, tem-se que a indicação dos representantes legais é mero subsídio para, se necessário e cabível, o crédito previdenciário ser exigido dos administradores exclusiva, solidária ou subsidiariamente com o contribuinte.

No entanto, nem por isso os representantes legais não devam constar em relação preparada pelo fisco. É através do exame de contratos sociais e estatuto que são identificados os sócios e diretores. da empresa e é da relação a PFN poderá indicar eventuais co-responsáveis pelo crédito, conforme dispõe em especial o artigo 135 da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional — CTN):

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I- as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Em síntese, temos que:

a) a “Relação de Co-Responsáveis – CORESP” atualmente apenas identifica os sócios e diretores da empresa e respectivo período de gestão sem, por si só, atribuir-lhes responsabilidade solidária ou subsidiária pelo crédito constituído;

b) a revogação do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pelo artigo 79, inciso VII da Lei nº 11.941/09 alcança o crédito ainda não definitivamente constituído, pois o documento somente se presta para a cobrança através da Certidão de Dívida Ativa;

c) não há de se falar em exclusão da relação que apenas identifica os representantes legais quando os documentos da empresa confirmam a veracidade da informação.

Portanto, considerando que a fiscalização, com acerto, apenas indicou os representantes legais da empresa no documento “Representantes Legais – REPLEG” o interesse do recorrente já fora atendido.

No mérito

Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

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**;*

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

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

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e
- ganho de produtividade.

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;

§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.

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas o aumento da lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que foi alcançada esta meta, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro

de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

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

...

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

Quanto à jurisprudência de nossos tribunais superiores, no RE 351.506 o STF manifestou-se pela eficácia limitada do disposto no artigo 7º, XI da Constituição Federal):

Dessa maneira, embora o inciso XI do artigo 7º da Constituição assegurasse o direito dos empregados à participação nos lucros da empresa e previsse que essa parcela --- participação nos lucros --- é algo desvinculado da remuneração, o exercício desse direito não prescindia de lei disciplinadora que definisse o modo e os limites de sua participação, bem assim a natureza jurídica dessa benesse, quer para fins tributários, quer para fins de incidência de contribuição previdenciária.

E o STJ, pela obrigatoriedade de observância das disposições contidas na Lei nº 10.101, de 19/12/2000.

Feitas essas colocações, analisemos o caso concreto.

Descaracterização de diretores empregados para considerá-los contribuintes individuais

A fiscalização confirma que os diretores da recorrente mantêm contrato de trabalho formal na condição de segurado empregado. Considera que mesmo se presente a subordinação jurídica, o estatuto social os considera administradores e, assim, para fins tributários não poderiam ser considerados empregados, mas apenas contribuintes individuais.

De fato, os diretores das organizações de qualquer natureza, pública ou privada, com fins lucrativos ou não, praticam os atos de gestão, conduzindo a administração superior a fim de melhor alcancem suas finalidades institucionais. Quanto a isto não há dúvida.

Entende a fiscalização, no entanto, que haveria uma incompatibilidade no exercício dos atos de gestão da recorrente com a condição de segurado empregado e assim o fazendo a recorrente, na verdade, estaria visando estender a imunidade tributária sobre PLR pago aos empregados também aos diretores. Em síntese, parece ser esse o fundamento do lançamento.

Observando o artigo 12 da Lei nº 8.212/91 encontro a seguinte redação:

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

I - como empregado:

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

A previsão normativa por si só já afastaria o fundamento adotado; contudo, acrescento aqui algumas colocações. Primeiro que tanto as normas trabalhistas quanto previdenciárias elevam os empregados à categoria de trabalhadores com maior proteção. Somente nos casos de ausência dos elementos básicos do conceito legal de empregado (subordinação jurídica, não-eventualidade, dependência econômica e onerosidade) é que se admitem outras formas de prestação de serviço pelas pessoas físicas:

Art. 3º - Considera-se empregado toda pessoa física que prestar serviços de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário.

...

Em sentido contrário ao lançamento, compete à fiscalização, diante da presença dos elementos básicos da relação de emprego, desconsiderar as condições de contribuinte individual, estagiário e até mesmo de pessoas jurídicas (modalidade conhecida por pejotização) para considerar as pessoas físicas como segurados empregados. Esse é um dever da fiscalização e não o contrário, isto é, desconsiderar a condição de empregado para considerá-lo um contribuinte individual.

A CLT também teve essa preocupação, a possibilidade de se desvirtuar a condição de empregado para negar-lhes os direitos trabalhistas:

Art. 9º - Serão nulos de pleno direito os atos praticados com o objetivo de desvirtuar, impedir ou fraudar a aplicação dos preceitos contidos na presente Consolidação.

Assim, entendo que tal fundamento não prospera para afastar a imunidade tributária do recorrente.

A falta de comprovação pelo recorrente de que a assembléia geral dos bancários tenha deliberado para a celebração dos acordos coletivos de trabalho, conforme prevê o artigo 612 da CLT

Assim dispõe o artigo 612 da CLT:

Art. 612 - Os Sindicatos só poderão celebrar Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho, por deliberação de Assembléia Geral especialmente convocada para esse fim, consoante o disposto nos respectivos Estatutos, dependendo a validade da mesma do comparecimento e votação, em primeira convocação, de 2/3 (dois terços) dos associados da entidade, se tratar de Convenção, e dos interessados, no caso de Acordo, e, em segunda, de 1/3 (um terço) dos mesmos.

Os acordos coletivos de trabalho, de acordo com o artigo 611, §1º e artigo 617 da CLT, são celebrados entre os sindicatos de trabalhadores e uma ou mais empresas:

art. 611 (...)

§1º É facultado aos Sindicatos representativos de categorias profissionais celebrar Acordos Coletivos com uma ou mais empresas da correspondente categoria econômica, que estipulem condições de trabalho, aplicáveis no âmbito da empresa ou das acordantes respectivas relações de trabalho.

...

Art. 617 - Os empregados de uma ou mais empresas que decidirem celebrar Acordo Coletivo de Trabalho com as respectivas empresas darão ciência de sua resolução, por escrito, ao Sindicato representativo da categoria profissional, que terá o prazo de 8 (oito) dias para assumir a direção dos entendimentos entre os interessados, devendo igual procedimento ser observado pelas empresas interessadas com relação ao Sindicato da respectiva categoria econômica.

Assim, parece-me claro no lançamento que a exigência não cumprida é a demonstração pelo recorrente de que o sindicato dos bancários de São Paulo antes de iniciarem a negociação das regras para pagamento de PLR tenham convocado um assembleia geral permitindo a celebração do acordo coletivo, sob pena de se caracterizar uma unilateralidade.

Entendo que sob esse fundamento não procede a descaracterização do PLR.

A Lei nº 10.101/2000 exige que se adote como instrumentos para o pagamento do benefício: comissão de empregados negociando com a empresa ou convenção/acordo coletivo de trabalho:

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.

A recorrente optou pelo inciso II, havendo inclusive tanto a convenção, que abrange todas as empresas que atuam como instituição financeira, e o acordo coletivo, este específico para a empresa e seus empregados.

Entendo que a exigência no artigo 612 da CLT tem como destinatárias as entidades sindicais dos trabalhadores, a fim de melhor atenderem os interesses dos associados

por elas assistidos. É necessário que os associados, em um percentual mínimo, autorizem por assembléia a negociação com a empresa. É mais uma norma de proteção do trabalhador; contudo, não é pertinente que se invalide um acordo no eventual caso de descumprimento pelos sindicatos de trabalhadores de algum procedimento deles exigido, salvo por denúncia da parte prejudicada, o que até o momento não se tem notícia. Vê-se que há previsão de denúncia do acordo na própria CLT:

Art. 615 - O processo de prorrogação, revisão, denúncia ou revogação total ou parcial de Convenção ou Acordo ficará subordinado, em qualquer caso, à aprovação de Assembléia Geral dos Sindicatos convenientes ou partes acordantes, com observância do disposto no art. 612.

Por fim, entendo que não cabe à recorrente o ônus de comprovar que os bancários em geral tenham autorizado ao sindicato da categoria para celebrarem acordo de PLR. Também que a eventual falta de autorização por assembléia diz respeito à relação entre os beneficiários e seus respectivos sindicatos.

Assinatura dos acordos ao final do exercício de apuração das metas

No caso, há dois acordos coletivos de PLR, assinados, respectivamente, em 12/12/2008 e 15/12/2009 para pagamentos no exercício seguinte.

Constato que embora a assinatura tenha ocorrido ao final do ano de apuração, ao menos desde 2007 a recorrente já possuía programa de PLR vigente, fls. 652 e s.; portanto, ainda que a cada ano o programa receba ajustes por revisões periódicas, o que é previsto no artigo 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000 e constava no Acordo vigente em 2007, fls. 654, a necessidade de cumprimento de metas de produtividade já entrara na esfera de conhecimento dos empregados, fls. 658 e s.:

Art. 2º (...)

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

De acordo com os acordos juntados aos autos, a produtividade dos empregados se manteve como meta em todos os exercícios; assim, o que se internalizou na expectativa dos empregados. De fato, não há razões para se considerar que a assinatura ao final do ano de apuração tenha interferido na produtividade dos empregados. Entendo assim que o acordo cumpriu o disposto na Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 10.101/2000:

§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.

Outra consideração é que a data da assinatura do acordo como condição *sine qua non* para a demonstração de conhecimento prévio das metas se afasta do princípio da verdade material. As negociações não começam e terminam no mesmo dia, tratam-se de acordos construídos com reuniões sucessivas, quando propostas são rejeitadas e outras tantas aceitas. Essa é a natureza e características dos acordos trabalhistas de modo geral, amplamente discutidos e negociados entre as partes.

Por tudo, entendo forçosa a conclusão de que as metas não seriam do conhecimento dos empregados quando acordos anteriores já previam o mesmo critério de apuração dos resultados.

Coexistência da convenção de trabalho com o acordo coletivo

Quanto a este fundamento, entende a fiscalização que somente seria aceitável um único instrumento. Isto porque o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 teria vedado a existência de um único instrumento:

*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.

Também aqui não identifico uma vedação legal para que na existência de um instrumento com abrangência a todos os bancários, seja celebrado um acordo coletivo específico para os bancários de determinada empresa com melhores condições a seus trabalhadores. Inclusive, a própria CLT, com a finalidade da maior proteção aos direitos trabalhistas, prevê a coexistência de convenção e acordos:

Art. 620. As condições estabelecidas em Convenção quando mais favoráveis, prevalecerão sobre as estipuladas em Acordo.

Vê-se que tal suposta vedação não encontra previsão legal e, pode-se dizer, a multiplicidade de instrumentos com maior efetividade aos direitos sociais trabalhistas é incentivada pelas normas de proteção do trabalhador.

A imposição de maior ônus tributário nos casos de ampliação dos direitos trabalhistas decorrentes da livre negociação entre empresas e trabalhadores mostra contrário aos preceitos constitucionais de reconhecimento e efetivação dos direitos contemplados no artigo 7º de nossa constituição federal:

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

...

XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;

Por tudo, entendo que o presente lançamento não se sustenta pelos fundamentos adotados pela fiscalização.

Contudo, também sustenta o recorrente a impossibilidade de incidência de juros moratórios sobre a multa de ofício. E, assim, caso no mérito prevaleça outro entendimento, passo então a examinar a questão que afeta a aplicação dos juros moratórios.

Em relação aos juros moratórios sobre a multa de ofício, busca o recorrente uma interpretação do artigo 61 da Lei nº 9.430/96 mais literal, no sentido da necessidade de que a expressão "tributos e contribuições" contivesse também a multa para que houvesse a incidência dos juros moratórios:

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

Na constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, o tributo é devido desde a ocorrência dos fatos geradores e, portanto, é atualizado pelos juros moratórios. Na data do lançamento, a autoridade fiscal também constitui crédito corresponde a multa de ofício. Neste caso, o preceito violado foi a ausência de espontaneidade do contribuinte.

E se deve considerar que nos termos dos artigos 113 e 115, mesmo as multas decorrentes de obrigações acessórias, ou seja, as prestações, positivas ou negativas, no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, convertem-se e são tratadas como obrigação principal:

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

...

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

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

...

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Tanto o tributo quanto a multa formam em seu conjunto o crédito tributário. A multa de ofício é aplicada no ato do lançamento e a partir de então não mais se torna

relevante para fins de cobrança atribuir-lhe tratamento diferente ao dispensado legalmente à parcela correspondente ao tributo propriamente dito. A partir da constituição, o que temos é um crédito tributário composto por duas partes: tributo atualizado até a data do lançamento e multa. A partir daí, a correção decorre de sua natureza financeira, não justificando o "congelamento" de quaisquer valor no natural decurso do tempo.

A jurisprudência das turmas da CSRF deste CARF também vem sendo consolidada pela incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício, conforme Acórdão 9101-001.863 da primeira turma e Acórdão 9303-002.400 da terceira turma.

Assim, caso prevaleça o entendimento quanto a incidência de contribuição previdência sobre PLR, também deve ser mantida a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

Por fim, defende o recorrente que a inconstitucionalidade da cobrança ao INCRA, o que é vedado pelo artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Por tudo, voto pelo provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes