



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

Processo n° 16682.720023/2014-56
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.801 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de dezembro de 2018
Matéria Contribuição Previdenciária
Recorrente ICATU CAPITALIZAÇÃO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.
FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

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

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos).

PAGAMENTO E DECLARAÇÃO DE TRIBUTO VENCIDO APÓS INÍCIO DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE. MANUTENÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO E APROVEITAMENTO DOS VALORES RECOLHIDOS DURANTE A AÇÃO FISCAL.

O pagamento e a declaração de tributo vencido após o início de procedimento administrativo de fiscalização não têm o condão de impedir o lançamento de ofício e a consequente aplicação da multa de ofício. Contudo os valores recolhidos durante a ação fiscal relativo aos valores lançados devem ser imputados como pagamento e extinção do crédito tributário.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS. RECURSO VOLUNTÁRIO NÃO CONHECIDO. SÚMULA CARF 88

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário. Não se conhece do recurso voluntário de pessoas indicadas no relatório de vínculos posto que não são sujeito passivas no lançamento do crédito tributário. Inteligência da análise da Súmula Carf 88 e não foi aberta a instância administrativa para questionarem o crédito lançado.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS. SÚMULA CARF 28

Os órgãos julgadores de primeira e segunda instância do processo administrativo fiscal federal (Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso formulado pelas pessoas incluídas no relatório de vínculos. Quanto ao recurso voluntário do contribuinte fiscalizado, também por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento parcial para determinar o aproveitamento dos recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, naturalmente aqueles que sejam relacionados aos débitos ora lançados e com a manutenção da penalidade de ofício.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushiya, Debora Fofano, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

1- Adoto como relatório o da decisão recorrida às fls. 731/771 do E-FLS, por bem relatar os fatos ora questionados:

Trata-se de dois autos de infração lavrados contra a sociedade empresária ICATU Capitalização S/A (DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1).

O auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 é composto pelos levantamentos “DG – DIFERENÇAS DE GILRAT”, “GE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL” e “LR – PARTIC LUCROS E RESULT PLR”.

No levantamento “GE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados (22,5%), inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT (1%), relativas a competências compreendidas no período de 01/2009 a 07/2009, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “LR – PARTIC LUCROS E RESULT PLR” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados (22,5%), inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT (1% no ano de 2009 e 4,8% no ano de 2010), relativas a competências compreendidas no período de 02/2009 a 08/2010, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “DG – DIFERENCAS DE GILRAT” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 foram lançadas diferenças de contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, relativas às competências 01/2010 a 13/2010, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

Já o auto de infração de DEBCAD nº 51.035.936-1 é composto pelos levantamentos “GE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL” e “LR – PARTIC LUCROS E RESULT PLR”.

No levantamento “GE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.936-1 foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA), relativas a competências compreendidas no período de 01/2009 a 07/2009, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “LR – PARTIC LUCROS E RESULT PLR” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.936-1 foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA), relativas a competências compreendidas no período de 02/2009 a 08/2010, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “GE – GRATIFICAÇÃO ESPECIAL” dos autos de infração de

DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1 foi efetuado, conforme relatado pela autoridade fiscal, com supedâneo em valores pagos a quatro segurados empregados (José Mário Parrot Bastos, Alexandre Ulm de Freitas, Lourdes Conceição Leão Guedes de Oliveira e Maria Eulália da Cunha Ferreira de Moura) a título de “Gratificação Especial” (rubrica 0768).

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “LR – PARTIC LUCROS E RESULT PLR” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1 foi efetuado, conforme relatado pela autoridade fiscal, com base em valores pagos a segurados empregados a título de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

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

Do Levantamento LR: Participação nos Lucros e Resultados

30. A auditoria-fiscal constatou que a empresa efetuou pagamentos a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, em desacordo com a legislação vigente, que foram considerados como fatos geradores das contribuições previdenciárias discriminadas nos itens 23.a, 23.b e 23.c.

31. Tais pagamentos foram apurados com base nas informações prestadas nos arquivos digitais apresentados pela empresa, nos quais foram identificadas as seguintes rubricas: 0738-PLR e 0741-Plr 1A Parcela Inst.

(...)

34. A empresa foi intimada em 08/01/2013, através do TIFP e reintimada em 03/07/2013, 27/08/2013, através do TIF nº 03, a prestar esclarecimentos e apresentar documentos acerca dos instrumentos regulatórios que embasaram o pagamento da PLR, tendo apresentado os documentos e considerações constantes dos Anexos 2, 3, 4 e 5.

35. A análise das CCT celebradas entre o Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro e o Sindicato das Empresas de Seguros Privados, de Resseguros, de Previdência Complementar e de Capitalização nos Estados do Rio de Janeiro e do Espírito Santo, para os exercícios 2009/2010 (Anexos 2 e 3), embora não façam qualquer alusão ao pagamento de PLR, são extremamente válidas no sentido de registrar que foram discutidas entre empresa e trabalhadores, votadas e aprovadas tempestivamente, de forma a produzir efeitos no decorrer dos próprios exercícios.

36. Igual tratamento não foi dispensado às CCT específicas sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados (Anexos 4 e 5), uma vez que ambas foram aprovadas com o objetivo de “...ratificar os resultados das negociações sobre a participação nos lucros ou resultados (PLR)...” ocorridas nos exercícios de 2008 e 2009. Em ambas está prevista a possibilidade das empresas adotarem programas próprios de PLR.

37. Em resposta encaminhada ao TIF nº 03, em 12/08/2013, a empresa, informou que não se limitava a pagar o mínimo estabelecido na convenção coletiva e, por este motivo, possuía programa próprio de PLR, juntando os documentos relacionados nos Anexos 6 e 7.

38. Sobre os Anexos 6 e 7, citados no parágrafo anterior, a auditoria-fiscal concentrou suas análises, no sentido de verificar sua adequação à Lei nº 10.101/2000.

39. O Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados estabelece na cláusula 4ª:

Cláusula 4ª: DA FIXAÇÃO DAS PARCELAS A SEREM PAGAS

O PLR de que trata este Termo Aditivo caracteriza-se pela avaliação dos Lucros e Resultados e, neste sentido, o valor da participação a ser atribuída a cada EMPREGADO está condicionado ao alcance das metas individuais e empresariais, na forma abaixo discriminada.

40. Ainda com relação à cláusula 4ª, no seu parágrafo único, consta que SOCIEDADE e EMPREGADOS acordam que as parcelas pagas a título de PLR serão estabelecidas de acordo com os seguintes fatores:

a) Fator de Resultado de Negócio – FRN: obtido pelo resultado ponderado das métricas de negócios anualmente estabelecidas e acordadas com os acionistas, considerando os valores orçados versus realizados, e que podem incluir, a título exemplificativo: Despesas, Lucro Líquido, Margem de Contribuição e Resultados por Linha de Negócio (grifos nossos).

b) Fator de Desempenho Individual – FDI: obtido pelo resultado da Avaliação de Desempenho Individual, composta por objetivos quantitativos e qualitativos, estabelecidos no Processo de Gestão de Desempenho.

c) Peso Empresa Icatu Hartford – Peso IH e Desempenho Individual – Peso DI:

ligado a maior ou menor influência de cada funcionário no resultado final da empresa, de acordo com o cargo que ocupa (grifo nosso).

d) Valor Alvo Individual: estabelecido com base em pesquisas salariais periódicas que consideram um mercado de empresas de referência definido pela Icatu Hartford e especificado para cada função e nível funcional, visando à apuração de uma remuneração adequada.

41. A leitura dos trechos destacados nos parágrafos anteriores denota claro descumprimento das disposições contidas na Lei

nº 10.101/2000, que preconiza a necessidade do estabelecimento de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação nos resultados da empresa, conforme explicitado a seguir:

a) Ausência de regras claras e objetivas que regulem as métricas de negócios utilizadas para determinação do FRN, uma vez que o Termo Aditivo limita-se a enumerar uma lista exemplificativa de possíveis métricas de negócios que poderiam ser utilizadas.

b) Ausência de regras claras e objetivas que definam os pesos atribuídos às métricas utilizadas, para cálculo do resultado ponderado do FRN, uma vez que a média ponderada destas métricas será igual à soma dos produtos de cada uma delas por seus respectivos pesos, dividida pela soma dos pesos. Acontece que o Termo não define como estas métricas seriam tratadas, nem o peso individual delas, apenas se limitando a informar que haveria um resultado ponderado destas métricas.

c) Ausência de regras claras e objetivas na determinação do “Pool de Incentivos Variáveis” uma vez que a competência para determinação deste índice é delegada aos acionistas da companhia e, portanto, não definida por negociação entre as partes.

d) Ausência de regras claras e objetivas para fixação de parâmetros de apuração do FDI. De acordo com o estabelecido na cláusula 4ª, parágrafo único, este fator seria obtido por meio de avaliação de desempenho individual segundo objetivos quantitativos e qualitativos estabelecidos no Processo de Gestão de Desempenho sem, contudo, estabelecer no próprio instrumento que regula a PLR, as metas para aferição individual.

e) Ausência de regras claras e objetivas para determinação do Valor Alvo Individual, uma vez que o mesmo se baseia na realização de pesquisas salariais em empresas do mesmo ramo de negócios, definidas pela Icatu Hartford, visando estabelecer um quantum individual a ser pago pela empresa, cujo objetivo é tornar as remunerações de seus empregados equivalentes e competitivas em relação àquelas. Verifica-se neste item, inclusive, um nítido desvirtuamento da “mens legis” uma vez que o objetivo definido em Lei, para o PLR, é o incentivo à produtividade e não à isonomia salarial dos empregados das empresas do ramo de capitalização e seguros.

42. As modificações introduzidas na Cláusula 4ª, parágrafo único, alínea “a”, do documento intitulado Acordo Coletivo – Programa de Participação nos Lucros ou Resultados (Anexo 7), destinado a produzir efeitos no exercício de 2010, definindo as métricas adotadas e os pesos atribuídos a cada uma delas (quadro abaixo), colaboram com o entendimento de que os argumentos expostos no parágrafo anterior deixaram de atender aos pressupostos legais:

PESOS	MÉTRICAS
40%	Lucro Líquido II-BRGAAP
7,5%	Despesas Fixas
7,5%	Despesas Variáveis
15%	Margem de Contribuição
5%	Resultado por Linha de Negócio (Vida, Previdência, Cap, Asset e Fundos Fechados)
6%	Capitalização
7%	Vida
6%	Previdência
3%	Asset
3%	Fundo Fechado

43. Além do exposto nos parágrafos anteriores, a auditoria-fiscal apurou que a empresa efetuou pagamentos adicionais a um grupo restrito e específico de empregados (executivos) por ela indicados, através do Programa Complementar de Participação nos Lucros e Resultados, conforme documentos que compõem os Anexos 8, 9 e 10.

44. Tal programa afronta normas legais previstas na Lei nº 10.101/2000, a saber:

a) Ausência de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, convenção ou acordo coletivo, escolhida pelas partes de comum acordo (art. 2º incisos I e II): Os Acordos referentes ao pagamento de PLR, relativos aos anos-calendário 2009/2010 (Anexos 6 e 7), não fazem qualquer alusão quanto à possibilidade de instituição de Programas Complementares, deixando claro não ter havido negociação entre as partes. Subsidiariamente verifica-se através da leitura do texto das Atas de Reunião do Conselho de Administração realizadas em 18/04/2011, 04/04/2012, 01/05/2012, 01/04/2013 e 02/08/2013 que, em relação a esse período, os empregados selecionados para integrar o PLR Complementar, para Executivos, eram indicados e aprovados pelos Conselheiros de Administração da empresa sem qualquer participação de representantes dos trabalhadores, vide excerto da ata de reunião do CA. ocorrida em 02/08/2013:

5. Deliberações por unanimidade: Foi registrado pelos Conselheiros a aprovação do ingresso das pessoas abaixo relacionadas no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados Complementar para Executivos no ano de 2013 nas datas abaixo informadas:

1. Carlos Alberto dos Santos Corrêa – ingresso a partir de 01/06/2013 2. Sergio Prates Nogueira Filho – ingresso a partir de 01/08/2013 b) Inexistência de acordo prévio para definição de programas de metas, resultados e prazos, conforme disposto no art. 2º, §1º, inciso II: Verifica-se no Anexo 8 que, em 01/10/2012, a empresa reconheceu o não atendimento a este dispositivo da Lei nº 10.101/2000, expedindo correspondência ao Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro, solicitando homologar, com efeitos retroativos, os Programas Complementares de Participação nos Lucros ou Resultados criados nos exercícios de 2007, 2008, 2009 e 2010, destinados a beneficiar alguns de seus empregados. Tal iniciativa, ainda que referendada pelo sindicato da categoria, contando com a concordância dos beneficiários do programa não tem o condão de retroagir no tempo e conferir direitos, os quais a legislação não tenha conferido.

45. Vale ressaltar, também, que o objetivo perseguido pela empresa, ao instituir o PLR complementar destinado à uma categoria específica (executivos) já estava contemplado na cláusula 4ª, § único, alínea c, do Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, onde o fator denominado Peso Empresa Icatu Hartford - Peso IH e Desempenho Individual - Peso DI é influenciado pela maior ou menor influência de cada funcionário no resultado final da empresa, de acordo com o cargo que ocupa (grifos nossos).

46. Na prática, verifica-se que a empresa buscou remunerar seus executivos de acordo com seus próprios critérios e interesses, evitando submeter-se às amarras do acordo coletivo negociado com a categoria, em mais uma flagrante violação à Lei nº 10.101/2000.

47. Com relação ao ano-calendário 2010, a empresa apresentou o Anexo 7 – Acordo Coletivo – Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, assinado em 22/06/2010, além de prosseguir com prática idêntica a 2009, no que tange ao Programa Complementar de Participação nos Lucros e Resultados para Executivos.

48. Os termos do Acordo coletivo válido para 2010 reproduzem a sistemática do acordo anterior. Permaneceram os seguintes fatores de avaliação: FRN, FDI, Peso IH, Peso DI e o Valor Alvo Individual.

49. Com relação ao FRN e ao FDI, o Acordo Coletivo estabelece as métricas adotadas bem como os pesos atribuídos a cada uma delas.

50. Permanece, entretanto, a falta de definição de regras claras e objetivas para determinação do Valor Alvo Individual, que continua se baseando em pesquisas salariais em empresas do mesmo ramo de negócios, definidas pela Icatu Hartford, afastando o texto do Acordo Coletivo, dos princípios pelos quais se rege a Lei nº 10.101/2000.

51. Através do TIF nº 04 a empresa foi intimada a:

“c) Indicar as rubricas utilizadas na folha de pagamento para registro dos pagamentos feitos a título de PLR Complementar.”

52. Em resposta, encaminhada em 01/01/2013, a empresa declarou que todos os pagamentos efetuados a título de PLR, Complementar ou não, eram efetuados através da rubrica PLR, conforme fragmento do texto abaixo:

Item 1 – Letra c: A indicação da rubrica utilizada na folha de pagamento para o pagamento de PLR Complementar foi informada na reunião do dia 27/08/2013.

Entretanto, a Icatu Seguros aqui registra que é a rubrica “PLR”, a mesma utilizada para o pagamento de PLR de curto prazo.

53. Por todo o exposto verifica-se a inexistência, de fato, de regras claras e objetivas, definidas previamente, capazes de atender aos requisitos legais previstos na Lei nº 10.101/2000.

(...)

55. Resta demonstrado, portanto, que os pagamentos efetuados pela empresa, a título de PLR, não encontram respaldo no texto da Lei nº 10.101/2000, constituído-se em base de cálculo de contribuições previdenciárias.

56. No Anexo 12 encontram-se discriminados, por beneficiário, todos os valores pagos a título de PLR, apurados com base nos arquivos digitais apresentados.

O lançamento das diferenças de contribuições exigidas no levantamento “DG – DIFERENCAS DE GILRAT” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 foi efetuado, conforme relatado pela autoridade fiscal, devido a apuração de que a Autuada, nas GFIP referentes às competências do ano de 2010, declarou alíquotas incorretas para apuração da contribuição para o GILRAT.

Os valores lançados referentes aos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1 correspondiam, na data da consolidação dos débitos (23/01/2014), aos montantes de, respectivamente, R\$ 11.419.909,01 (onze milhões, quatrocentos e dezenove mil e novecentos e nove reais e um centavo) e R\$ 1.012.181,11 (um milhão, doze mil e cento e oitenta e um reais e onze centavos).

Devido à configuração, em tese, do crime de sonegação de contribuição previdenciária (artigo 337-A do Código Penal) e de crime contra a ordem tributária definido no artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/1990, foi emitida representação fiscal para fins penais.

Irresignada com os lançamentos, a Autuada apresentou a impugnação de fls. 321 a 363, instruída com os documentos de fls. 364 a 681.

Afirma que, antes do lançamento de ofício das contribuições exigidas no levantamento “GE – Gratificação Especial” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935- 3 e nº 51.035.936-1 e das contribuições exigidas no levantamento “DG – Diferenças de GILRAT” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3, efetuou o recolhimento de tais contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros, juntamente com os correspondentes acréscimos legais (juros e multa de mora), e efetuou a retificação das GFIP das competências pertinentes.

Assevera que, embora tal iniciativa tenha redundado na extinção do crédito tributário, a autoridade fiscal a desconsiderou “pelo simples fato de ter ocorrido após o início da fiscalização, em 08/01/2013”.

Alega que a conduta da autoridade fiscal, de não tomar em conta os recolhimentos realizados, despreza o comando do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Diz que a cobrança da multa de ofício de 75% sobre contribuições sociais previdenciárias já recolhidas com multa de mora não encontra fundamento de validade no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996.

Ao tratar das exigências contidas no levantamento “LR – Participação nos Lucros e Resultados” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1, afirma que cumpriu rigorosamente os requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, inclusive no que diz respeito à clareza e objetividade das regras que norteiam o cálculo dos lucros ou resultados reservados aos empregados.

Ressalta que a Lei nº 10.101/2000, ao contrário do que presume a autoridade fiscal, “preservou a livre negociação das regras entre a empresa e seus empregados na elaboração de um programa de participação nos lucros ou resultados, instituindo apenas requisitos mínimos que deveriam ser respeitados, tais como a periodicidade da distribuição, o período de vigência e os prazos para revisão do acordo”.

Diz que a análise da clareza e objetividade das regras da participação nos lucros ou resultados deve ser feita a partir da premissa de que se trata de uma forma de remuneração variável que serve como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade.

Afirma que a documentação apresentada juntamente com a impugnação comprova que os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados formalizados entre si e os seus empregados obedeceram a todos os requisitos elencados na Lei nº 10.101/2000.

Assevera que no relatório fiscal elaborado pela autoridade lançadora não foi apresentado nenhum “argumento apto a justificar a responsabilização pessoal das pessoas físicas relacionadas no ‘Relatório de Vínculos’ pelo suposto não recolhimento de contribuições previdenciárias”.

Assevera que a mera possibilidade das pessoas físicas arroladas no Relatório de Vínculos serem responsabilizadas fiscal e/ou criminalmente por débitos tributários que supostamente deixou de recolher afronta o artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Cita a Súmula CARF nº 88 (A “Relação de CoResponsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa) e aduz que a mesma se aplica a casos como o presente, nos quais o contribuinte se depara com autuações manifestamente arbitrárias no que se refere à tentativa de responsabilização objetiva de sócios, diretores e administradores, pelo não recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica.

Cita julgado do CARF (processo 13864.000493/2010-40) onde restou asseverado que “o Fisco não pode incluir as pessoas físicas relacionadas no CORESP de pronto na certidão da dívida ativa”.

Requer que seja reconhecida a ilegitimidade da postura da autoridade fiscal de imputar às pessoas físicas elencadas no “Relatório de Vínculos” responsabilidade pelo suposto não pagamento dos débitos previdenciários objeto dos autos de infração, e que, conseqüentemente, seja afastada qualquer tentativa de inclusão dos seus nomes em certidão da dívida ativa.

Requer que não seja dado prosseguimento à Representação Fiscal para Fins Penais - RFFP (Processo nº 16682.720039/2014-69), em respeito ao artigo 135 do Código Tributário Nacional e à Súmula CARF nº 88.

Frisa que o artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional é claro ao determinar que o pagamento extingue o crédito tributário.

Aduz que, “considerando que os débitos previdenciários decorrentes dos valores pagos a título de gratificação especial e às diferenças identificadas no cálculo do GILRAT foram pagos antes da lavratura dos Autos de Infração, antes de qualquer manifestação do sujeito ativo, bem assim que o Auditor-Fiscal tomou conhecimento dessa iniciativa da Impugnante, soa evidente que ele não poderia ter procedido ao lançamento ora questionado”.

Alega que o procedimento adotado pela autoridade fiscal, de ignorar o pagamento de débitos, por acarretar na cobrança de obrigações tributárias regularmente extintas, é abusivo, ilegal e fere o princípio da verdade material.

Assevera que a autoridade fiscal, ao promover o lançamento das exigências contidas no levantamento “GE – Gratificação Especial” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e

nº 51.035.936-1, e no levantamento “DG – Diferenças de GILRAT” do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3, “olvidou-se da lei, na medida em que exigiu o cumprimento de obrigações tributárias inexigíveis, cujos respectivos débitos foram extintos pelo pagamento”.

Alega que o lançamento das exigências mencionadas no parágrafo acima carece de certeza e liquidez.

Assevera que a exigência de multa de ofício de 75% sobre contribuições já pagas é totalmente improcedente, visto que, ao efetuar o recolhimento das contribuições previdenciárias devidas, calculou e recolheu a multa de mora em conformidade com o artigo 61 da Lei nº 9.430/1996.

Cita a ementa do julgamento efetuado no STJ do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, onde restou asseverado que é “forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte”.

Afirma que, a partir da ementa do julgamento efetuado no STJ do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, infere-se que “nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a multa de mora é afastada quando, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, o contribuinte realiza o recolhimento integral do montante devido e retifica a declaração”.

Frisa que, no caso concreto, “efetivou o recolhimento integral dos débitos e retificou as respectivas declarações após a inauguração da fiscalização, mas antes do lançamento de ofício, motivo pelo qual também calculou e efetuou o pagamento da multa de mora (20%), além, é claro, dos juros de mora (Taxa SELIC)”.

Ressalta que não defende a caracterização da denúncia espontânea e diz que a sua insatisfação volta-se contra a postura da autoridade lançadora de “ignorar os pagamentos dos débitos de contribuições previdenciárias, acompanhadas dos juros de mora e da multa de mora, feitos após o início da fiscalização, mas antes da lavratura dos autos de infração”.

Alega que o início da fiscalização não tem o condão de afastar o direito do contribuinte de recolher os débitos reputados como devidos, e tampouco assegura à Fiscalização o direito de desconsiderar os recolhimentos.

Cita excerto de livro de Leandro Paulsen onde este assevera que “sempre que o contribuinte paga antes de ser notificado para tanto e antes de ter declarado ou confessado o seu débito, o faz, no máximo, com a multa de mora tão-somente de modo que a denúncia espontânea, que pressupõe a espontaneidade, só pode ter o efeito de afastar a multa que, sem o favor fiscal, seria exigível, qual seja, a moratória”.

Aduz que, em casos como o presente, nos quais o contribuinte efetua pagamento após o início da fiscalização, mas antes da lavratura dos autos de infração, “não há que se cogitar a cobrança da multa de ofício prevista no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois a sua caracterização depende da falta de recolhimento do tributo (parcial ou integral) ou falta de declaração ou de declaração inexata”.

Cita trecho de julgado do STJ (Recurso Especial nº 854.924/RS) onde restou asseverado o seguinte:

Portanto, iniciado o procedimento fiscal e, em consequência, excluída a hipótese de denúncia espontânea, não se está prontamente na hipótese de aplicação da multa de cem por cento. Nos precisos termos do artigo 4º, inciso I, da Lei nº 8.218, de 1991, a multa de cem por cento somente incide se, por ocasião do lançamento, houver falta de recolhimento do tributo, falta de declaração ou declaração inexata. Em nenhuma dessas hipóteses enquadra-se a circunstância em que se houve a autora. Com efeito, quando do lançamento fiscal já havia sido apresentada a declaração de rendimento e as exações já estavam pagas.

Afirma que não há que se fazer nenhum questionamento em torno da validade das regras estipuladas nas convenções coletivas de trabalho que tratam especificamente de participação nos lucros ou resultados, já que estas convenções autorizavam explicitamente as empresas integrantes do sindicato que as celebrou a formatar seus programas autônomos em prestígio à liberdade dada pela Lei nº 10.101/2000.

Ressalta que o que deve ser analisado no presente caso são os programas de participação nos lucros ou resultados firmados pela Autuada com seus empregados e a compatibilidade deles com os requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Frisa que a Lei nº 10.101/2000, embora tenha regulamentado a instituição de programas de participação nos lucros ou resultados, “privilegiou a livre negociação entre empregadores e empregados na elaboração das regras que lhes fossem vantajosas como instrumento de estímulo à produtividade e repartição de lucros ou resultados, estabelecendo requisitos mínimos de validade, sem extrair-lhes a liberalidade na definição de critérios/metastas que decorressem de uma avaliação de conveniência das partes interessadas, realidade financeira, segmento econômico e estratégia de mercado”.

Ressalta que “se, no passado, havia questionamentos acerca da intenção do Legislador ao utilizar os adjetivos ‘claras’ e ‘objetivas’ para as regras que deveriam nortear a estruturação de um programa de participação nos lucros ou resultados, na atualidade, a jurisprudência avançou na exploração destes conceitos - a partir das premissas de que a verba pretendida por um empregado elegível a um programa desta natureza depende do lucro ou do resultado da empresa (condicionado a um evento futuro e incerto) e a sua produção tem que ter concorrido para a superação das metastas”.

Cita excerto de julgado do CARF (processo administrativo nº 35488.000520/2007-56) onde restou asseverado que o que a Lei nº 10.101/2000 exige “não são metas ou resultados, mas sim preceitos que não sejam geradores de dúvidas que impeçam a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado”.

Cita excerto de julgado do CARF (processo administrativo nº 35366.001102/2004-10) onde restou asseverado que “a objetividade e clareza exigida pelo §1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, nada mais representam do que uma forma de se garantir que não hajam dúvidas que impeçam ou dificultem a qualquer das partes envolvidas o direito a observar o quanto fora acordado”.

Afirma que a Lei nº 10.101/2000 “não pretendeu imprimir nenhuma rigidez aos requisitos formadores de um programa de participação nos lucros ou resultados senão apenas orientar a sua instituição para que fosse preservada a igualdade no acesso de informações que permitissem a apuração dos lucros ou resultados, impedindo que critérios ou condições subjetivas frustrassem a efetivação participação dos empregados”.

Cita trecho de julgado do CARF (processo administrativo nº 11020.002007/2010-24) onde restou asseverado que “a Lei nº 10.101/2000, que versa sobre o PLR dos empregados, não foi tão específica em prever todas as formalidades, critérios e condições para elaboração do Programa, devendo, por isso, tal liberdade concedida aos elaboradores ser interpretada amplamente, sem restringir-lhe a eficácia, desde que seja observada sua finalidade e as exigências legalmente postas”.

Diz que a “Lei nº 10.101/2000 garantiu à empresa e aos empregados o livre direito de negociar e adotar as regras que reputassem mais justas e adequadas à perseguição da finalidade de produção de lucros ou resultados dos quais ambas as partes pudessem participar, razão pela qual a clareza e a objetividade a que se refere o artigo 2º, §1º, pressupõem apenas que as regras vigentes sejam oficiais, de conhecimento amplo e geral e se originem de consenso”.

Ao tratar especificamente do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005”,

que é reproduzido às fls. 550 a 557, relata que tem um longo histórico na promoção de políticas voltadas à participação dos seus empregados nos lucros ou resultados auferidos anualmente, o que se comprova pelo fato de o primeiro programa instituído com este objetivo retroagir há mais de 10 (dez) anos.

Afirma que a distribuição de lucros ou resultados corresponde a uma prática institucional e que os seus empregados conhecem com profundidade e de forma detalhada as regras negociadas entre si e os representantes da categoria.

Frisa que o “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” é fruto de negociações efetuadas com

comissão de empregados, conforme demonstrado pelos documentos reproduzidos às fls. 561 (Doc. VI) e 563 a 565 (Doc. VII).

Ressalta que o “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” foi arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, conforme demonstrado pela correspondência reproduzida à fl. 559 (Doc. V).

Frisa que a objetividade e a clareza a que faz menção o § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 configuram “requisitos de garantia na eliminação de dúvidas ou questionamentos que inviabilizem o cumprimento da avença estabelecida entre empresa e empregados, ou seja, ‘o direito à divisão dos lucros ou resultados’”.

Ressalta que, no seu entendimento, “a fonte da criação de dúvidas ou questionamentos é a falta de publicidade das regras ou da concordância dos empregados quanto a sua instituição”.

Diz que o procedimento que adotou para aprovar as alterações efetuadas no seu Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, por meio do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005”, estão resumidos no seguinte quadro:

Fluxo de Aprovação do Acordo de PLR 2008-2009 (DOC. VIII)



Afirma que as etapas descritas no fluxograma acima desenhado são confirmadas por meio das mensagens eletrônicas e das comunicações internas trocadas entre si e seus empregados, e

pelas listas de presença assinadas pelos empregados que compareceram às palestras sobre Gestão de Pessoas realizadas nos dias 20, 24, 25, 26, 27 e 28 de março de 2008, onde os programas de desempenho e remuneração eram discutidos (DOC. IX – fls. 569 a 603).

Aduz que tais etapas, assim como a disponibilização do Programa de PLR na intranet após a sua formalização, no Portal Corporativo, em espaço reservado para consulta aos benefícios destinados aos empregados, demonstram a sua preocupação quanto à maximização da publicidade das regras que davam efetividade à participação nos lucros ou resultados introduzida há mais de 10 (dez) anos como política institucional e quanto à solução de quaisquer dúvidas ou questionamentos porventura suscitados pelos empregados.

Assevera que deve-se convir que “se os empregados, representados pela Comissão Especial eleita por eles mesmos e pelo Sindicato dos Securitários do Rio de Janeiro, tinham participado, de forma ativa e irrestrita, da elaboração do Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados no ano de 2008, tal como provam os documentos mencionados anteriormente e arquivados com o próprio Programa junto ao aludido Sindicato, era desnecessário agendar novos eventos, reuniões ou palestras para debater o conteúdo de tal Acordo - tanto mais repetir tudo em 2009 face à manutenção das regras - porquanto a divulgação e a anuência requeridas pela Lei nº 10.101/2000 já tinham sido concretizadas”.

Alega que a intervenção do Sindicato e da Comissão Especial de empregados como partes negociantes do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados implementado no ano de 2008 e prorrogado para 2009, assim como as reuniões que fomentou em favor de seus empregados, são provas suficientes do cumprimento dos requisitos de publicidade e anuência/consenso previstos na Lei nº 10.101/2000 e da clareza e objetividade das regras que dispunham sobre a distribuição de lucros ou resultados.

Afirma que, assim como seu antecessor, o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados que celebrou para o ano de 2010 “resultou de uma negociação presidida pela Comissão de Negociação de Empregados (CNE) formada exclusivamente para este fim nos termos da votação e da Ata de Posse dos Empregados eleitos datada de 30/04/2010, pelo representante do Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro e pelo representante da Federação Nacional dos Securitários - FENESPIC (DOC. XI)”.

Ao tratar especificamente do “Acordo Coletivo – Programa de Participação nos Lucros ou Resultados” reproduzido às fls. 164 a 171, afirma que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados referente ao ano de 2010, além de resultar de negociação e ter sido registrado para efeito de publicidade, “também foi objeto de intensa divulgação, ora por meio de palestras e reuniões específicas, ora por meio de sua disponibilização no Portal Corporativo da intranet”, conforme

demonstrado pelos documentos reproduzidos às fls. 620 a 624 e pela linha do tempo abaixo apresentada:



Ressalta que nenhum dos empregados que se desligaram em 2009 e 2010 ajuizou ação trabalhista por questões referentes aos anos de 2009 e 2010. Dessa forma, diz que pode-se observar que não ocorreu nenhuma “discussão a respeito de desconsideração ou invalidação de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados e tampouco pedido de incorporação dos valores pagos a este título ao salário de contribuição com base no entendimento de que estes valores decorriam de uma relação de trabalho”.

Afirma que o fato de não existirem ações trabalhistas, assim como o de não existirem reclamações formalizadas junto ao Sindicato da categoria ou à Comissão Especial de Empregados quanto a controvérsias ou questionamentos a respeito das regras dos mencionados Programas, demonstram que não procede o entendimento da autoridade fiscal de que os seus empregados “não tiveram conhecimento e não anuíram com as regras estipuladas nos Programas de Participação nos Lucros ou Resultados por não serem claras e objetivas”.

Aduz que “não se pode admitir que um agente fiscal proceda à fiscalização e, na ausência de elementos concretos para a lavratura do auto de infração, passe a presumir que determinados fatos teriam ocorrido, deixando para o contribuinte o oneroso encargo de produzir prova que anule o lançamento”.

Assevera que o sujeito ativo, por força do disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, é obrigado “a fazer um levantamento completo, a partir de fatos reais, indiscutíveis, inquestionáveis e bem definidos, para a produção de autos de infração”.

Alega que o lançamento tributário baseado em meras presunções fere o princípio da verdade material e o disposto nos artigos 37 da Constituição Federal e 50 da Lei nº 9.784/1999.

Diz que os documentos apresentados juntamente com a presente impugnação demonstram que ocorreu “paridade de poder na implantação das regras que consubstanciam a participação nos lucros ou resultados”.

Alega que o fato da autoridade fiscal ter concentrado seus questionamentos em torno da validade dos Programas de PLR

de 2009 e 2010 apenas e tão somente numa hipotética violação do disposto no § 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, ou seja, na controvérsia em torno da clareza e da objetividade das regras constantes dos referidos programas, demonstra que ela reconhece que os demais requisitos enumerados nesta Lei foram cumpridos (requisitos quanto à formalização, à periodicidade da distribuição, ao período de vigência, ao objeto e à finalidade).

Ao tratar do chamado “Fator de Resultado de Negócio – FRN”, frisa que as “métricas a que o Auditor-Fiscal se referiu estão enumeradas na Cláusula 4ª, parágrafo único, letra ‘a’ (que aborda o Fator de Resultado de Negócio - FRN), do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados de 2009: despesas, lucro líquido, margem de contribuição (resultado operacional) e resultados por linha de negócio (receita real do negócio desenvolvido pela empresa)”.

Aduz que as métricas identificadas na cláusula 4ª, parágrafo único, letra ‘a’, do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” correspondem exatamente às que utilizou para chegar ao valor do “Fator de Resultado de Negócio – FRN”, conforme demonstrado pelo documento reproduzido à fl. 631 (Doc. XIV).

Aduz que, da simples leitura dessas métricas, “percebe-se que elas estão diretamente relacionadas aos eventos que servem para qualquer empresa, no exercício de suas atividades econômicas, apurar seus lucros e resultados (grandezas sobre as quais incide a participação dos empregados), sendo, portanto, perfeitamente coerentes e razoáveis com o objetivo do Programa instituído pela Impugnante”.

Ressalta, citando o disposto nos artigos 187 e 191 da Lei nº 6.404/1976, que esta lei define o que deve ser considerado lucro líquido e resultado.

Frisa que essas métricas utilizadas na determinação do “Fator de Resultado de Negócio – FRN” foram eleitas “com a expressa anuência de seus empregados ao aprovarem o Programa de PLR de 2009” e que “representam elementos básicos e de fácil aferição no controle da apuração dos lucros e resultados, como revelam os próprios conceitos técnicos extraídos da lei societária”.

Ressalta que, por ser uma sociedade anônima, se sujeita “às disposições da Lei nº 6.404/1976 e, de acordo com o seu artigo 176, ao término de cada exercício social, deve elaborar as suas demonstrações financeiras, exprimindo com clareza a situação do patrimônio e as mutações ocorridas no exercício (balanço patrimonial, demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados, demonstração do resultado do exercício e demonstração dos fluxos de caixa)”.

Alega que a consulta ao seu site na internet comprova “a disponibilização periódica de suas demonstrações financeiras auditadas por empresa especializada ao público em geral”.

Diz que, diante dessa disponibilização, resta evidente que não se pode admitir a suposição de que “a escolha das métricas previstas no Programa de PLR de 2009 a partir das despesas, do lucro líquido, da margem de contribuição (resultado operacional) e dos resultados por linha de negócio” adveio de uma decisão unilateral sua, em detrimento do conhecimento dos empregados.

Ressalta que a Lei nº 10.101/2000 não fixa “qualquer percentual ou outra unidade de medida (quantidade) dos lucros ou resultados auferidos pela empresa que deve ser, rígida e invariavelmente, destinada aos empregados”. Diz que, diante do silêncio da lei, não resta dúvida de que “a decisão acerca da proporção dos lucros ou resultados que será reservada aos empregados é de sua exclusividade, tanto mais porque a própria instituição do programa de PLR é uma faculdade da empresa e não uma obrigação decorrente de lei”.

Assevera que o documento reproduzido à fl. 631 (Doc. XIV) “veicula o percentual correspondente ao peso atribuído pela Impugnante a cada uma das métricas que compunham o FRN, de acordo com os lucros e resultados realizados em 2009, a citar:

despesas - 15%, lucro líquido - 40%, margem de contribuição - 15% e resultados por linha de negócio -30%”.

Afirma que o seu compromisso com a divulgação das métricas que geravam o FRN não se resumia aos percentuais a elas atribuídos, já que também se estendia à explicação de seus conceitos e “à informação sobre os números que os representavam, ou seja, como cada uma dessas métricas era traduzida em reais”. Diz que tal fato se comprova pelas apresentações que elaborou e repassou à Comissão de Negociação de Empregados ao longo do ano de 2009 “para acompanhamento da evolução dos números que espelhavam as despesas, o lucro líquido, a margem de contribuição e os resultados por linha de negócio, tal como atesta a Declaração dos próprios componentes da Comissão (DOC. X)”.

Aduz que não procede a suspeita da autoridade fiscal de que não era possível alcançar o resultado do FRN para validação da equação que gerava o valor individual da PLR”.

Afirma q ue a outorga da competência aos acionistas para definição do “Pool de Incentivos Variáveis” não revela, por si só, uma afronta aos requisitos da Lei n º 10.101/2000, já que “cada empregado tomava conhecimento, previamente ao pagamento das parcelas da PLR, do valor que podia ser a ele destinado proporcionalmente ao nível de sua performance e ao lucro e aos resultados auferidos no ano pela Impugnante por meio dos dados disponíveis na Área Pessoal do Portal Corporativo (DOC. XVI)”.

Ressalta que “não se pode dizer que uma regra não era clara e objetiva simplesmente porque ela não constava em seus milimétricos detalhes do texto escrito de um programa de participação nos lucros ou resultados, haja vista a previsão de sua

ulterior determinação pelos acionistas da empresa por força do sigilo que envolvia a composição do orçamento”.

Alega que, “se o conceito de tal regra foi incluído na rigidez do programa e se os números que diziam respeito aos empregados puderam ser por eles acessados individualmente, não tendo qualquer deles manifestado discordância ou dúvida quanto a sua aplicação na equação que calculava o valor individual de PLR, isso se mostra suficiente para perfazer as exigências da Lei nº 10.101/2000”.

Cita o seguinte trecho do voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Oliveira no julgamento, na 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Segunda Seção de Julgamento do CARF, do Processo Administrativo nº 35570.003656/2006-06:

"(...) O Fisco, para justificar a integração ao Salário-de-Contribuição (SC) do valor da PLR afirma que 'a recorrente se reserva o direito de definir as metas de resultado e as formas de atingimento das mesmas sem a participação dos segurados e do sindicato'.

Para o Fisco essa definição possibilita o direito da recorrente definir o valor a ser pago a cada empregado, ficando claro, para o Fisco, que esses dispositivos colidiram com o disposto na Lei 10.101/2000.

Não concordamos com essa conclusão pois **as metas por área de atuação são estabelecidas** 45 dias após o início do período, fls. 01449, ou seja, **muito antes do final do período/exercício, quando o cálculo do PLR será feito.**

Outro ponto que temos que deixar claro é que **seria muito difícil, ou mesmo impossível, que uma empresa do porte da recorrente, que atua em dezenas de áreas, colocasse todas as metas desejadas em um acordo coletivo, mas essas metas são pactuadas previamente às suas possibilidades de atingimento e pagamento** (45 dias após o início do período). (...)

Para a fiscalização do acordo, a recorrente obriga-se a reunir a comissão dos empregados e o GAM, para acompanhar os resultados que afetam a participação e publica relatórios periódicos para distribuição a todos os segurados a seu serviço, com os percentuais de atingimento de metas, apurados para cada área de atuação e níveis superiores.

Portanto, após verificação e análise das determinações constantes nos acordos, não há razão no argumento da fiscalização.

Afirma que o importante, para fins de regularidade de programa de participação nos lucros ou resultados, não é a descrição pormenorizada das métricas no próprio instrumento que instituiu o referido programa, mas sim a divulgação delas previamente ao esforço que os empregados deverão fazer para ter o direito de receber a participação nos lucros ou resultados.

Frisa que o FDI “advinha do resultado da avaliação de desempenho individual, composta por objetivos quantitativos e

qualitativos expressos no respectivo formulário, que era disponibilizado a cada empregado”.

Diz que o formulário a que se submetiam os seus empregados em 2009 era dividido em 3 (três) etapas: “(i) objetivos, onde havia um campo determinado para a descrição dos objetivos propriamente ditos que cada empregado devia atingir no ano, outro campo para os comentários em relação ao alcance ou não destes objetivos e outro campo para as observações, que se resumia à inserção do conceito final variável conforme o atendimento dos objetivos (excepcional, superior ou acima do esperado, esperado, parcial e insatisfatório); (ii) evidência das competências, onde havia espaço para comentários tanto do gestor ao qual o empregado estava diretamente vinculado como do empregado (auto de avaliação) quanto aos objetivos especificados na etapa anterior; e (iii) avaliação interina, que era uma avaliação prévia à definitiva e servia para registro da evolução, um acompanhamento das ações realizadas pelo empregado ao longo do ano no cumprimento dos seus objetivos, cujo resultado repercutia no pagamento da parcela recebida em agosto de 2009 pelos empregados a título de antecipação”.

Frisa que segundo a sua tabela de cargos do ano de 2009 os seus empregados estavam alocados em, basicamente, 3 (três) categorias: asset, comercial e institucional.

Afirma que “cada empregado inserido numa categoria podia obter um dentre os 5 (cinco) conceitos possíveis da avaliação mencionada anteriormente: excepcional, superior ou acima do esperado, esperado, parcial e insatisfatório”.

Assevera que, dependendo da categoria a que pertencesse o empregado, ele alcançaria um FDI diferenciado em conformidade com o conceito final conferido em sua avaliação, conforme demonstrado abaixo:

Conceito	FDI
Excepcional	1,50
Superior	1,25
Esperado	1,00
Parcial	0,60
Insatisfatório	0,00

Aduz que o “FDI nada mais era do que um Fator obtido pelo empregado de acordo com a influência que o conceito definido em sua avaliação individual (avaliação que era de pleno conhecimento do empregado e que contava com a sua

participação ativa para se conseguir um conceito final) exercia sobre a categoria em que ele se enquadrava”.

Afirma que a autoridade fiscal agiu com excesso de formalismo ao “examinar a Cláusula 4a, parágrafo único, letra ‘b’, do Programa de Participação nos Lucros e Resultados de 2009 e insistir na sua inadequação face aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 sob a alegação de que ‘este fator seria obtido por meio de avaliação de desempenho individual segundo objetivos quantitativos e qualitativos estabelecidos no Processo de Gestão de Desempenho sem, contudo, estabelecer no próprio instrumento que regula a PLR, as metas para aferição individual.’”

Alega que o apego da autoridade fiscal ao fato desses objetivos não estarem expressamente reproduzidos no Programa de PLR não possui nenhuma finalidade ou serventia, visto que o empregado participava intensamente da avaliação que produzia a nota que servia ao cálculo do FDI.

Diz que é totalmente despropositada a tese de que deveriam ser trazidos para dentro do Programa de PLR de 2009 os objetivos a partir dos quais seus empregados eram avaliados, já que seriam impossível compactar eles em tal instrumento, visto que variavam de acordo com a função exercida, o cargo ocupado, o departamento a que estavam vinculados e às metas estipuladas em virtude do comportamento do mercado no ano de 2009.

Afirma que a inclusão explícita no Programa de PLR de 2009 dos objetivos a partir dos quais seus empregados eram avaliados era inviável também devido a confidencialidade, já que seria inadmissível viabilizar o acesso de um empregado que ocupava uma função mais operacional aos objetivos de um empregado que ocupava uma posição estratégica dentro dos seus quadros.

Ressalta que o julgamento da autoridade fiscal acerca “da incompatibilidade do FDI aos requisitos de clareza e objetividade requeridos pela Lei nº 10.101/2000 não advém da sua incompreensão sobre o aludido Fator ou da suposição de que os empregados foram prejudicados no seu conhecimento a ponto de impossibilitar a aferição da nota final que integrava a equação necessária ao cálculo da PLR individual”, mas unicamente “na não redução a termo dos objetivos quantitativos e qualitativos que compuseram a avaliação dos empregados no Programa de 2009”.

Frisa que, “no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados de 2009, havia uma explicação no sentido de que o Valor Alvo Individual era estabelecido com base em pesquisas salariais regulares, em um mercado de empresas de referência definido pela Impugnante e específico para cada cargo e nível funcional, visando à apuração de uma remuneração total adequada”.

Ressalta que “a Lei nº 10.101/2000 outorga à empresa e aos seus empregados a liberdade na escolha das metas que formarão o seu programa de participação nos lucros ou resultados, sendo aquelas elencadas no § 1º do seu artigo 2º meramente exemplificativas”.

Frisa que o “Valor Alvo Individual era apenas um de um total de 4 (quatro) fatores que faziam parte da fórmula elaborada pela Impugnante e apontada no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados de 2009 para se calcular o valor do PLR individual de cada empregado”.

Diz que o Valor Alvo Individual estava, sim, relacionado ao objetivo de incentivo à produtividade protegido pela Lei nº 10.101/2000.

Assevera que o Valor Alvo Individual está em perfeita sintonia com os objetivos perseguidos pela Lei nº 10.101/200, pois é “um parâmetro muito importante no alcance de um ideal de transparência, haja vista que se o empregado atingisse o máximo de sua produtividade e executasse o seu trabalho dentro das metas que foram previamente estabelecidas no Programa de PLR, aliado ao desempenho da própria Impugnante, ele obteria o valor estimado, compatível com a remuneração adequada ao seu cargo e nível profissional”.

Alega que o Valor Alvo Individual “se propunha a fixar valores target (alvo) na intenção anteriormente declarada de proporcionar ao empregado, de acordo com as metas por ele alcançadas, uma remuneração competitiva no mercado de trabalho, observados os cargos e as funções desempenhadas”.

Assevera que o Valor Alvo Individual “era um fator de merecimento, segundo o qual a remuneração do empregado seria ajustada à maior média salarial de mercado (target) na proporção do que ele contribuísse para o incremento dos lucros ou resultados da Impugnante, num claro comprometimento com a produtividade e em prestígio ao ideal de transparência”.

Diz que os comentários feitos sobre a validade e adequação do Valor Alvo Individual devem ser estendidos ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 2010.

Alega que o único fundamento da descaracterização do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados referente ao ano de 2010 foi a alegação de que não existiam regras claras e objetivas para determinação do Valor Alvo Individual.

Assevera que, a despeito da ausência de um instrumento que se intitulasse Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados, divulgou para os executivos elegíveis, conforme demonstrado pelos documentos de fls. 658 a 670 (Doc. XIX), um manual no qual arrolava as regras para a sua validade e as informações sobre (i) periodicidade da distribuição, (ii) período de vigência do Programa, (iii) prazo de revisão, (iv) fatores determinantes na fixação da participação e (v) momento do recebimento da participação e as respectivas condições.

Afirma que desse manual “se extraía principalmente a composição das métricas (despesas, lucro líquido, margem de contribuição e resultado por linha de negócio) cujo resultado ponderado era aplicado a uma tabela para gerar o Fator de

Resultado de Negócio - FRN, que utilizado numa equação formada pelo target estipulado para cada executivo elegível desencadeava o pagamento da participação nos lucros ou resultados no terceiro ano subsequente ao início do Programa, devidamente atualizado pelo IPCA”.

Assevera que “esses números que compunham o denominado ‘scorecard’”, conforme demonstrado pelo documento de fl. 672 (Doc. XX), “puderam ser integralmente acessados pelos empregados elegíveis a esse Programa Complementar de PLR”.

Aduz que, “considerando que esse manual continha todos os requisitos básicos indispensáveis de um programa de participação nos lucros e resultados, conforme enuncia a Lei nº 10.101/2000, infere-se que ele serviu perfeitamente ao propósito de equalizar os interesses da Impugnante e dos empregados executivos, na medida em que proveu ambas as partes com as mesmas informações – igualando-as na qualidade de partes negociantes de um instrumento que gerava direitos e deveres – e possibilitou que algum empregado que divergisse de seu conteúdo e quisesse questioná-lo pudesse recorrer ao próprio sindicato da categoria para denunciá-lo, o que não aconteceu”.

Diz que, “se a Lei nº 10.101/2000 admite que a negociação da participação de um empregado nos lucros ou resultados da empresa seja mediada por uma comissão escolhida pelas partes, não se pode valorizar para mais ou para menos a negociação que é realizada diretamente entre a empresa e os empregados (todos eles) elegíveis a um determinado programa porque o objetivo da norma terá sido cumprido numa ou noutra hipótese”.

Frisa que o Programa Complementar de PLR possui regras semelhantes aos do Programa de PLR extensível a todos os seus empregados e que ocorreu a divulgação interna sobre a dinâmica de distribuição e recebimento dos valores que os executivos elegíveis faziam jus se as metas de lucros ou resultados estimadas fossem atingidas.

Ressalta que o Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro, conforme demonstrado pela carta reproduzida à fl. 674 (Doc. XXI), reconheceu expressamente a validade do seu Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados para executivos e a ausência de qualquer prejuízo aos empregados decorrente da aplicação das suas regras.

Frisa que, conforme demonstrado pelas declarações reproduzidas às fls. 676 a 681 (Doc. XXII), os próprios empregados executivos beneficiários do Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados declararam que tiveram conhecimento prévio de todas as regras que o regiam e que o recebimento de tal participação complementar ocorreu “de acordo com o alcance das metas previamente fixadas, em cumprimento ao que fora acordado entre eles e a Impugnante”.

Aduz que “a jurisprudência sinaliza no sentido de que a previsão legal quanto à intervenção de uma comissão de empregados e de um representante do sindicato da categoria na elaboração de um programa de PLR não pode ganhar tamanha rigidez a ponto de

fulminar o próprio programa e emprestar aos valores pagos sob a sua titularidade uma natureza salarial que não se compatibiliza com a sua origem (parcela dos lucros ou resultados)”.

Cita o seguinte trecho do voto proferido pelo Ministro Luiz Fux no julgamento, no STJ, do Recurso Especial nº 865.489/RS:

Com efeito, atendidos os demais requisitos da legislação que tornem possível a caracterização dos pagamentos como participação nos resultados, a ausência de intervenção do sindicato nas negociações e a falta de registro do acordo apenas afastam a vinculação dos empregados aos termos do acordo, podendo rediscutí-los novamente.

Deveras, mencionadas irregularidades não afetam a natureza dos pagamentos, que continuam sendo participação nos resultados: podem interferir, tão-somente, na forma de participação e no montante a ser distribuído, fatos irrelevantes para a tributação sobre a folha de salários.

Alega que a não incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos em decorrência do seu Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados deve prevalecer, já que foram cumpridos os demais requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000 e que restou comprovado, pelas regras do Programa Complementar de PLR, que os valores distribuídos aos seus executivos foram calculados a partir dos lucros e resultados auferidos em 2007.

Aduz que a alegação de que a empresa buscou remunerar seus executivos de acordo com seus próprios critérios e interesses, evitando submeter-se às amarras do acordo coletivo negociado com a categoria e ferindo o disposto na Lei nº 10.101/2000, não pode prosperar por dois motivos: a um, “porque a Lei nº 10.101/2000 não dispõe – quiçá traz em seu texto – sobre qualquer obrigatoriedade de o programa de participação nos lucros ou resultados instituído por uma empresa alcançar todos os empregados, de forma indistinta”; a dois, “porque a estruturação de um programa de PLR específico para um grupo de empregados, que ocupam posição estratégica nos quadros da Impugnante e concorrem de modo determinante e diferenciado para o desenvolvimento e crescimento do negócio, se revela coerente com o rendimento que deles se espera, incomparável com o de outros cargos”.

Cita trecho de voto proferido em julgado do CARF (Processo Administrativo nº 35884.003885/2006-89, Conselheira Liege Lacroix Thomasi – Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, Sessão de 05/11/2008) onde restou asseverado que a “lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa”.

Cita o seguinte trecho do voto proferido em julgamento administrativo (Processo Administrativo nº 35884.003885/2006-

89, Conselheira Liege Lacroix Thomasi – Quinta Câmara do Segundo Conselho de Contribuinte, Sessão de 05/11/2008):

(...)

A recorrente informa que as metas e os objetivos mais específicos não constaram por escrito dos acordos porque seriam dados sigilosos a não serem expostos para todos os sindicatos participantes das reuniões, mas que seus empregados são cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, o que é comprovado pelos documentos acostados aos autos às fls.712/761. A participação nos resultados seria paga conforme o programa de Gestão de Desempenho desenvolvido pela empresa.

(...)

(...)

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre 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.

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados.

(...)

O artigo 2º, §1º, I da lei possibilita que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, 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.

(...)

Frente a todo o exposto, é de se notar que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados.

(...)

Cita o seguinte trecho do voto proferido em julgamento administrativo (Processo Administrativo nº 11020.002007/2010-

24, Conselheiro Leonardo Henrique Pires Lopes – Terceira Câmara da Primeira Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, Sessão de 18/01/2012):

Veja-se que a Lei não faz qualquer exigência quanto ao mesmo percentual de lucro para todos os empregados e colaboradores da empresa, pois é perfeitamente possível que haja uma distribuição conforme o cargo ou função desempenhado. O fato de haver diferenças nos percentuais acordados não descaracteriza o caráter coletivo e de incentivo à produtividade que tem o PLR, uma vez que serve, inclusive, como estímulo ao desenvolvimento interno do quadro de funcionários.

E possível, portanto, que sejam traçados planos e metas diferenciados para cada tipo de empregado, assim considerando a função exercida por cada um. Ora, quanto mais específica for a meta a ser atingida por um determinado cargo, maior objetividade haverá no critério estabelecido e mais fácil será a aferição dos resultados alcançados, o que, por sua vez, facilitará a execução do PLR, dado o fato de ter sido elaborado em função das especificidades de cada serviço desempenhado pela empresa.

Além do mais, no que pertine aos cargos de diretores, gestores e coordenadores, vê-se que, em razão de seu elevado grau de complexidade, não é possível estabelecer rigorosamente as mesmas metas designadas aos cargos de menor complexidade, pois a função daqueles é muito mais de gestão e controle, atividades que, por sua própria natureza, são mais abrangentes.

(...)

Ao contrário, um critério uniforme para todos os níveis e atividades da empresa levaria ao distanciamento do fim precípua do PLR, já que teria que ser o mais abrangente possível e, conseqüentemente, o mais difícil de ser detectado.

Destarte, não há que se falar em impossibilidade de estabelecimento de percentuais diferentes de participação nos lucros e resultados em função dos cargos desempenhados, pois tal política serve não só como um estímulo ao crescimento pessoal do funcionário, mas também para o desenvolvimento coletivo da empresa. O que não é possível, na verdade, é a diferença nos percentuais de participação distribuídos entre o mesmo nível hierárquico, o que, de fato, fere o ideal de isonomia e desenvolvimento coletivo da empresa, mas que não ocorre no caso concreto em análise.

Afirma que os precedentes do CARF demonstram que as regras de seus Programas de Participação nos Lucros ou Resultados obedeceram aos requisitos de clareza e objetividade enumerados na Lei nº 10.101/2000, assim como os demais requisitos oriundos do mesmo Diploma Legal.

Requer, por fim, a declaração de improcedência dos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1. Sucessivamente, requer que seja reconhecida a extinção por

pagamento de parte do crédito tributário lançado, que seja reconhecida a ilegitimidade da cobrança de multa de ofício sobre os créditos que alega já ter pago e que seja reconhecida a inexistência de responsabilidade das pessoas físicas relacionadas no “Relatório de Vínculos”.

Visando impugnar a suposta imputação de responsabilidade solidária pelas exigências contidas nos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1, foi apresentada manifestação (fls. 686 a 701), em nome das pessoas físicas relacionadas no “Relatório de Vínculo” de tais autuações (Mário José Gonzaga Petrelli; José de Medeiros Carvalho Filho; Carlos Alberto dos Santos Correa; Maria Silvia Bastos Marques; Luciano Snel Correa; Mark Michael Socha; Gregory James Brennam; Maria do Carmo Nabuco de Almeida Braga; Luciano Soares; Luis Antônio Nabuco de Almeida Braga; Eraldo Soares Peçanha; Márcio Santiago Câmara e Marcos Pessoa de Queiroz Falcão), instruída com os documentos de fls. 702 a 716.

Os advogados que assinam tal manifestação afirmam que a mesma deve ser considerada uma impugnação e que tem o objetivo de demonstrar a “ilegitimidade da postura da Fiscalização de imputar às pessoas físicas relacionadas no ‘Relatório de Vínculos’, ora Impugnantes, responsabilidade pelo suposto não pagamento dos débitos previdenciários objeto dos Autos de Infração nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1”.

Frisam que a “responsabilidade pessoal de sócios, diretores e administradores constitui uma exceção, fundada na teoria da desconsideração da personalidade jurídica, aplicada em situações expressamente positivadas, tal como se infere, no caso das obrigações tributárias (que engloba os débitos previdenciários), do artigo 135 do Código Tributário Nacional, que exige a comprovação de que a dívida tenha decorrido de ‘atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos’”.

Ressaltam que “a simples inadimplência fiscal não autoriza o redirecionamento da cobrança dos débitos às pessoas físicas”

Frisam que “a legislação e a jurisprudência comungam do entendimento de que a desconsideração da personalidade jurídica, isto é, a responsabilização pessoal de sócios, diretores e administradores, é subjetiva, dependendo, portanto, da comprovação de condições pré-determinadas, no caso concreto, da constatação de que os débitos advêm de excesso de poder ou de infração à lei, contrato social ou estatuto, o que não foi levado a efeito pelo Auditor-Fiscal”.

Asseveram que a mera possibilidade dos representantes da ICATU CAPITALIZAÇÃO S.A. serem responsabilizados fiscal e criminalmente por débitos tributários que supostamente deixaram de se recolhidos por esta afronta o disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Afirmam que a interpretação da autoridade fiscal configura postura arbitrária, que contraria o disposto na legislação e na jurisprudência, diante da inexistência de qualquer indício ou nexo de causalidade que pudesse atrelar a atuação das pessoas

físicas com as (supostas) dívidas tributárias cominadas à pessoa jurídica, pelo que a presente Impugnação deve ser julgada totalmente procedente.

Frisam que “parte das pessoas físicas relacionadas no documento denominado ‘Relatório de Vínculos’ não integrava os quadros da ICATU CAPITALIZAÇÃO S.A. no período autuado (anos de 2009 e 2010), o que denota a arbitrariedade da Fiscalização e a fragilidade dos Autos de Infração impugnados”.

Ressaltam que “de acordo com a orientação que se extrai da legislação, a responsabilidade pessoal de sócios, administradores e diretores pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias inadimplidas é subjetiva, pressupondo a comprovação de excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto, de modo que a aferição desta conduta depende, obviamente, de uma condição objetiva, qual seja, de que a pessoa física tenha contribuído direta e decisivamente para a ‘inadimplência’ da pessoa jurídica que é a sua empregadora”.

Frisam que, “se o sócio, administrador ou diretor não fazia parte da sociedade ‘devedora’ à época do vencimento das obrigações tributárias, não remanesce dúvida de que nenhuma responsabilidade pode ser a ele imputada, afinal, inexistente conduta, inexistente relação entre o agente, pessoa física, com a devedora, pessoa jurídica”.

Ressaltam que a responsabilidade pessoal de sócios, diretores e administradores constitui uma exceção, baseada na teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, aplicada em situações expressamente positivadas, tal como se infere, no caso das obrigações tributárias, do artigo 135 ao Código Tributário Nacional, que exige a comprovação de que as dívidas decorram de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.”

Afirmam que, da análise do exame das alegações tecidas pela autoridade fiscal, infere-se que não existe qualquer argumento apto a justificar a responsabilização das pessoas físicas relacionadas no “Relatório de Vínculos”.

Asseveram que a autoridade fiscal partiu da premissa completamente equivocada de que a mera inadimplência tributária da sociedade empresária é bastante para imputar aos seus representantes legais pessoas físicas responsabilidade com repercussões na esfera fiscal e criminal.

Citam ementa de julgado do STJ (Resp nº 717.717/PR) onde restou asseverado que o revogado artigo 13 da Lei nº 8.620/1993 só podia ser aplicado quando presentes as condições do artigo 135, inciso III, do CTN.

Alegam que a autoridade fiscal presumiu que as pessoas físicas constantes do “Relatório de Vínculos” praticaram as condutas tipificadas no artigo 135 do Código Tributário Nacional sem levantar nenhum argumento sequer neste sentido.

Afirmam que a imputação de responsabilidade solidária a pessoas físicas sem apresentação de provas, indícios e argumentos, denota que os autos de infração são nulos de pleno direito.

Alegam que a jurisprudência pátria adota o pressuposto de que a mera inadimplência fiscal praticada pela pessoa jurídica não é suficiente para caracterizar a responsabilidade de pessoas físicas a ela vinculadas.

Citam a Súmula CARF nº 88 (A “Relação de CoResponsáveis CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa) e aduzem que a mesma se aplica a casos como o presente, nos quais pessoas físicas se deparam com autuações manifestamente arbitrárias no que se refere à tentativa de responsabilização objetiva de sócios, diretores e administradores, pelo não recolhimento de tributos devidos pela pessoa jurídica.

Citam julgado administrativo (processo administrativo nº 13864.000493/2010-40, Bernadete de Oliveira Barris – 3ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, Sessão 13/03/2013) onde foi asseverado que “o fisco não pode incluir as pessoas físicas relacionadas no CORESP de pronto na certidão da dívida ativa”.

Citam julgado do STJ (ARESP nº 42985, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ: 01/03/2013) onde restou asseverado que “a desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que a infração a lei”.

Citam julgado do STJ (ARESP nº 128.924, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJ: 03/09/2012) onde restou asseverado que “no STJ o entendimento é de que o simples inadimplemento da obrigação tributária não enseja a responsabilidade solidária do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, do CTN”.

Citam julgado do STJ, efetuado no regime previsto no artigo 543-C (Resp 1101728/SP), onde restou asseverado que “é igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN” e que “é indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa”.

Ressaltam que, “no dia 5 de julho de 2013, foi publicado o despacho do Ministro da Fazenda que aprovou o Parecer da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN nº 396, de 11 de março de 2013, o qual prestigia o entendimento externado

pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em casos sujeitos à sistemática da repercussão geral e dos recursos repetitivos, respectivamente”.

Dizem que “a Lei nº 12.844/2013, atribuindo nova redação ao artigo 19 da Lei nº 10.522/2002, conferiu eficácia ao Parecer, determinando que a Fazenda Nacional deve observar os precedentes julgados pelos Tribunais Superiores de acordo com a sistemática dos artigos 543-B e 543-C do CPC”.

Frisam que o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais também reverencia a orientação dada pelos Tribunais Superiores, ao prever que as decisões definitivas de mérito prolatadas de acordo com os artigos 543-B e 543-C do CPC “deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

Requerem, por fim, que seja reconhecida a ilegitimidade da postura da autoridade fiscal de imputar às pessoas físicas relacionadas nos Relatório de Vínculos dos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1 a responsabilidade pelos créditos lançados em tais autuações, e que seja afastada qualquer tentativa de inclusão de tais pessoas físicas “em eventual certidão da dívida ativa para ajuizamento de execução fiscal e de prosseguimento de Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP (Processo nº 16682.720039/2014-69”.

Ademais, protestam pela posterior juntada de procuração, nos termos do artigo 37 do Código de Processo Civil, em relação às pessoas físicas Mário José Gonzaga Petrelli, José de Medeiros Carvalho Filho, Maria Sílvia Bastos Marques, Mark Michael Socha, Gregory James Brennam, Luciano Soares, Eraldo Soares Peçanha e Marcos Pessoa de Queiroz Falcão.

2 – Com isso houve uma nova análise do caso pela DRJ que julgou improcedente a impugnação do contribuinte, conforme decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

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

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/08/2010

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

PAGAMENTO E DECLARAÇÃO DE TRIBUTO VENCIDO APÓS INÍCIO DE PROCEDIMENTO DE FISCALIZAÇÃO. AUSÊNCIA DE ESPONTANEIDADE.

O pagamento e a declaração de tributo vencido após o início de procedimento administrativo de fiscalização não têm o condão de impedir o lançamento de ofício e a consequente aplicação da multa de ofício.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

A mera inclusão do nome de pessoas físicas ligadas à Autuada pessoa jurídica no relatório de vínculos que integra o auto de infração visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada do crédito tributário.

REPRESENTAÇÃO FISCAL PARA FINS PENAIIS.

Os órgãos julgadores de primeira instância do processo administrativo fiscal federal (Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento) não são competentes para se pronunciar sobre controvérsias referentes a processo administrativo de representação fiscal para fins penais

3 – Seguiu-se recurso voluntário do contribuinte às fls. 803/845 e das pessoas indicadas no relatório de vínculos às fls. 852/867. É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso - Relator

4 – O recurso do contribuinte de fls. 803/845 preenche os requisitos de admissibilidade, portanto o conheço.

5 - Quanto ao recurso das pessoas indicadas no relatório de vínculo de fls. 852/867, resta não conhecido em vista que sua impugnação sequer foi recebida e conhecida e portanto não houve a abertura do contencioso administrativo fiscal e com base na súmula 88 do CARF é claro no sentido de que tal relatório não cria nenhum tipo de responsabilidade tributária às pessoas ali elencadas nesse momento quanto à discussão do lançamento do crédito.

6 - A matéria em discussão nesse processo consiste em definir se os pagamentos realizados pelo Recorrente obedeceram aos requisitos legais para que pudessem ser caracterizados como participação nos lucros e resultados da empresa, nos termos da Lei nº 10.101, de 2000, e, conseqüentemente, não se submeterem à incidência da contribuição previdenciária e das contribuições para terceiros.

7 - Para uma esclarecedora análise do tema, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo I. Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201-003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

“Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias ‘in’ I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise” (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tributação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor” (grifos originais)*

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados à espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo à disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo à disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma

gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo à disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

“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;”

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-

estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.”

(grifamos)

*Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.*

*Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas têm nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando paga ou creditada de acordo com lei específica**”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros, isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

*Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “**quando paga ou creditada de acordo com lei específica**” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.***

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se

interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.” (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Estabelecidas essas premissas, controverte-se nesse processo se a empresa teria atendido aos itens: i) existência de negociação prévia sobre a participação; ii) participação de representante do sindicato e do sindicato e arquivamento do acordo na sede do sindicato; e iii) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores.

Passemos à sua análise individualizada.

8 - Feito essa digressão acerca da interpretação do plano de PLR a que essa C. Turma tem entendido passo ao mérito do recurso voluntário e no caso após detida análise dos autos e dos argumentos do recorrente entendo que é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado pelo sujeito passivo, constitui-se em repetições dos argumentos

utilizados em sede de impugnação e, em verdade, acabam por repetir e reafirmar a tese sustentada pelo contribuinte, as quais foram detalhadamente apreciadas pelo julgador *a quo*.

9 - Nestes termos, cumpre ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo § 3º do Art. 57 do Regimento Interno do CARF:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

I - verificação do quórum regimental;

II - deliberação sobre matéria de expediente; e

III - relatório, debate e votação dos recursos constantes da pauta.

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

§ 2º Os processos para os quais o relator não apresentar, no prazo e forma estabelecidos no § 1º, a ementa, o relatório e o voto, serão retirados de pauta pelo presidente, que fará constar o fato em ata.

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017).

10 - Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida e portanto, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente o voto da decisão recorrida, com a ressalva em relação a questão dos valores recolhidos durante a fiscalização.

(...) Omissis

2. Participação nos lucros ou resultados (PLR) paga a empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000

De acordo com o previsto no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição a totalidade dos rendimentos destinados a retribuir o trabalho, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, nestas palavras:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

O §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, porém, arrola verbas e parcelas que, embora estejam vinculados a relação de trabalho, não sofrem incidência de contribuições sociais previdenciárias e de contribuições para terceiros:

Art. 28. (...)

(...)

§9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT;

(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97 e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;
3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT;
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Como se vê, a única hipótese em que os valores pagos a empregados a título de participação nos lucros ou resultados (PLR) deixam de sofrer a incidência de contribuições sociais previdenciárias e de contribuições para terceiros é a prevista na alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991, ou seja, quando tais valores são pagos/creditados de acordo com a lei específica (Lei nº 10.101/2000).

Com efeito, para que a parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados não integre o salário-de-contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da legislação específica, que no caso é a Lei nº 10.101/2000.

Por oportuno, portanto, é de bom alvitre trazermos aos autos os comandos legais mais relevantes da Lei nº 10.101/2000:

Lei nº 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.

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

§4º A periodicidade semestral mínima referida no §2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias. *(destacou-se)*

Da leitura dos dispositivos supra transcritos observa-se que:

- a) a participação dos empregados nos lucros ou resultados é instrumento de integração entre o capital e o trabalho;*
- b) a participação dos empregados nos lucros ou resultados tem como escopo o incentivo à produtividade;*
- c) a participação dos empregados nos lucros ou resultados deve ser objeto de negociação prévia entre a empresa e os empregados, através de comissão ou por convenção ou acordo coletivo;*
- d) os instrumentos decorrentes da negociação deverão conter: regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos 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;*
- e) a participação dos empregados nos lucros ou resultados não pode substituir ou complementar a remuneração devida a qualquer empregado;*
- f) a participação nos lucros ou resultados da empresa não pode ser paga em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.*

Em síntese: para que se diga que os valores pagos a empregados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa não integram a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros é necessário que todas as condições estipuladas na Lei nº 10.101/2000 estejam presentes.

No presente caso, em que pesem as alegações apresentadas pela Autuada, verifica-se que os pagamentos efetuados nos anos de 2009 e 2010, a título de participação nos lucros ou resultados dos empregados, com fundamento nas Convenções Coletivas de Trabalho de Participação nos Lucros ou Resultados de fls. 150 a 153 (referente ao ano 2008) e 154 a 157 (referente ao ano de 2009), no Programa Próprio de Participação nos Lucros ou Resultados de fls. 158 a 163 (Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005), no Acordo Coletivo de Trabalho de Participação nos Lucros ou Resultados de fls. 164 a 171 (referente ao ano de 2010) e no Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados, não atenderam plenamente os requisitos estabelecidos na Lei nº 10.101/2000.

Em primeiro lugar, observa-se da análise da Convenção Coletiva de Trabalho de Participação nos Lucros ou Resultados de fls. 150 a 153 (referente ao ano de 2008), que a mesma, conforme já destacado pela autoridade fiscal, foi assinada intempestivamente, apenas em 04 de fevereiro de 2009, ou seja, após o final do período a que se refere.

Resta evidente, portanto, que tal convenção coletiva de trabalho infringiu frontalmente o inciso II, do §1º, do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, que determina que os índices, metas, resultados e/ou prazos, estabelecidos para a apuração do direito de recebimento de participação dos empregados nos lucros ou resultados devem ser pactuados previamente ao início do período a que se refere tal participação.

Já da análise do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005”, que consta às fls. 158 a 163, verifica-se que tal instrumento fere o disposto no §1º, incisos I e II, do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, já que não prevê regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação nos lucros ou resultados da empresa.

Da leitura da cláusula 4ª do referido termo aditivo, verifica-se, de forma hialina, que nenhum dos fatores nela registrados como determinantes para definir o pagamento de participação nos lucros ou resultados se reveste de clareza e objetividade.

Em relação ao chamado “Fator de Resultado de Negócio – FRN”, observa-se que a referida cláusula 4ª se limita a enumerar uma lista exemplificativa de possíveis métricas de negócios que poderiam ser utilizadas para determinar o referido fator (FRN), sem definir, também, quais seriam os pesos de cada métrica no cálculo do FRN.

O chamado “Pool de Incentivos Variáveis”, por sua vez, também fere frontalmente o disposto no §1º, incisos I e II, do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, visto que o seu valor não é definido por negociação entre as partes, mas sim pelos acionistas da Autuada.

No que tange ao chamado “Fator de Desempenho Individual – FDI”, observa-se que a referida cláusula 4ª se limita a estabelecer que será obtido por meio de avaliação de

desempenho individual segundo objetivos quantitativos e qualitativos estabelecidos no Processo de Gestão de Desempenho sem, contudo, estabelecer no próprio instrumento que regula a PLR, as metas para aferição individual.

O fator denominado “Valor Alvo Individual”, por sua vez, também fere frontalmente a Lei nº 10.101/2000, uma vez que se baseia na realização de pesquisas salariais em empresas do mesmo ramo de negócios, definidas pela Icatu Hartford, visando estabelecer um quantum individual a ser pago pela empresa, cujo objetivo é tornar as remunerações de seus empregados equivalentes e competitivas em relação àquelas. Quer dizer, observa-se um nítido desvirtuamento da mens legis uma vez que o objetivo definido em Lei, para o PLR, é o incentivo à produtividade e não à isonomia salarial dos empregados das empresas do ramo de capitalização e seguros.

Em relação ao “Acordo Coletivo – Programa de Participação nos Lucros ou Resultados” reproduzido às fls. 164 a 171 (referente ao ano 2010), também se verificam duas infrações à Lei nº 10.101/2000.

Em primeiro lugar, observa-se que o mesmo foi assinado somente em 22 de junho de 2010, ou seja, quase na metade do período a que se refere.

Em segundo lugar, verifica-se que manteve a falta de definição de regras claras e objetivas para determinação de “Valor Alvo Individual”, já que continuou a prever que tal fator se baseia em pesquisas salariais em empresas do mesmo ramo de negócios, definidas pela Icatu Hartford.

Além dessas irregularidades, verifica-se que a Autuada efetuou pagamentos adicionais a um grupo restrito e específico de empregados (executivos), escolhidos por ela própria, através de Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados.

Tal programa complementar, conforme apurado pela autoridade fiscal, também afronta normas previstas na Lei nº 10.101/2000, visto que:

a) não foi instituído com base em negociação prévia efetuada por meio de uma das formas previstas no artigo 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, ou seja, por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por acordo ou convenção coletiva de trabalho;

b) os empregados selecionados para integrar o PLR Complementar eram indicados e aprovados pelos Conselheiros de Administração da empresa, sem qualquer participação de representantes dos trabalhadores, conforme demonstrado nas Atas de Reunião do Conselho de Administração realizadas em 18/04/2011, 04/04/2012, 01/05/2012, 01/04/2013 e 02/08/2013.

A Autuada, em sede de impugnação, apresenta uma série de alegações visando demonstrar que as constatações arroladas pela autoridade fiscal não têm o condão de comprovar que os pagamentos feitos a seus empregados a título de participação nos lucros ou resultados foram efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Da análise de tais alegações, porém, verifica-se que as mesmas não se sustentam.

Ao tratar do chamado “Fator de Resultado de Negócio – FRN” previsto no “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (fls. 550 a 557), a Autuada aduz que, ao contrário do que apurou a autoridade fiscal, as métricas enumeradas na letra “a” do parágrafo único da cláusula 4ª do referido instrumento (Despesas, Lucro Líquido, Margem de Contribuição e Resultados por Linha de Negócio) não eram meramente exemplificativas, visto que correspondem exatamente às que utilizou para chegar ao valor do “Fator de Resultado de Negócio – FRN” conforme demonstrado pelo documento reproduzido à fl. 631 (Doc. XIV).

Da análise das disposições contidas na cláusula 4ª do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (fls. 550 a 557), porém, verifica-se que a tese defendida pela Autuada se mostra totalmente dissociada da realidade, porquanto a letra “a” do parágrafo único da referida cláusula era expressa ao frisar que as métricas enumeradas eram apenas exemplificativas, conforme demonstrado abaixo:

Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005 (fls. 550 a 557)

(...)

Cláusula 4ª: DA FIXAÇÃO DA PARCELAS A SEREM PAGAS

(...)

Parágrafo único: (...)

a) Fator de Resultado de Negócio – FRN

O FRN é obtido pelo resultado ponderado das métricas de negócios anualmente estabelecidas e acordadas com os acionistas, considerando os valores orçados versus realizados, e que podem incluir, a título exemplificativo: Despesas, Lucro Líquido, Margem de Contribuição e Resultados por Linha de Negócio.

(...)

Destarte, resta evidente que o fato da Autuada ter utilizado exatamente as métricas descritas na letra “a” do parágrafo único da cláusula 4ª do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em

10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (fls. 550 a 557) para apurar o FRN referente ao ano de 2009, não tem o condão de tornar a previsão de tal fator (FRN) clara e objetiva (artigo 2º, §1º, da Lei nº 10.101/2000), já que a definição exata das métricas que seriam utilizadas, assim como dos pesos de cada métrica, não constava no referido instrumento.

Cabe ressaltar que as alegações no sentido de que as métricas citadas exemplificativamente na letra “a” do parágrafo único da cláusula 4ª do “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (Despesas, Lucro Líquido, Margem de Contribuição e Resultados por Linha de Negócio) são coerentes e razoáveis com o objetivo do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados são totalmente inócuas, já que a autoridade fiscal, em nenhum momento, mencionou que tais métricas não poderiam ser utilizadas, mas apenas verificou que não existia, no referido instrumento, a definição exata das métricas que seriam utilizadas para se chegar no “Fator de Resultado de Negócio – FRN”, assim como a indicação dos pesos de cada métrica.

Ao tratar do chamado “Pool de Incentivos Variáveis” previsto no “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (fls. 550 a 557), a Autuada se limita a aduzir que a outorga da competência aos acionistas para definição deste montante (Pool de Incentivos Variáveis) não revela, por si só, uma afronta aos requisitos da Lei nº 10.101/2000, já que, conforme indicado na mensagem eletrônica reproduzida à fl. 635, “cada empregado tomava conhecimento, previamente ao pagamento das parcelas da PLR, do valor que podia ser a ele destinado proporcionalmente ao nível de sua performance e ao lucro e aos resultados auferidos no ano pela Impugnante por meio dos dados disponíveis na Área Pessoal do Portal Corporativo”.

Tal linha de pensamento, porém, não pode prosperar, já que a definição do montante a ser distribuído a título de Participação nos Lucros ou Resultados, nos termos da Lei nº 10.101/2000, não pode ficar ao livre arbítrio dos acionistas da empresa, mas sim, estar expressamente indicado no instrumento que regula a referida participação.

Ao tratar do chamado “Fator de Desempenho Individual – FDI” previsto no “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (fls. 550 a 557), a Autuada aduz, em síntese, que a tese de que deveriam ser trazidos para dentro do referido instrumento os objetivos a partir dos quais seus empregados eram avaliados é totalmente despropositada por dois motivos: a um, porque seria impossível compactar eles em tal instrumento, visto que variavam de acordo com a função exercida, o cargo ocupado, o departamento a que estavam vinculados e às metas estipuladas em virtude do comportamento

do mercado no ano de 2009; a dois, devido a confidencialidade, já que seria inadmissível viabilizar o acesso de um empregado que ocupava uma função mais operacional aos objetivos de um empregado que ocupava uma posição estratégica dentro dos seus quadros.

Em que pesem tais alegações, entendo que não há como dar razão à Autuada.

Mesmo que fossem necessários vários tipos de avaliações individuais, as mesmas poderiam ser facilmente inseridas no instrumento que instituiu a participação nos lucros ou resultados por meio de anexos.

Tal procedimento seria suficiente para que, desde a instituição da participação nos lucros ou resultados, fosse possível aferir se a regras de avaliação eram claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas.

Cabe observar, ainda, que informações confidenciais não combinam com a natureza da participação nos lucros ou resultados dos empregados, que requer ampla publicidade e clareza das suas regras.

Sendo assim, se a Autuada não queria que alguma informação fosse divulgada, não deveria tê-la utilizado como parâmetro para pagamento de participação nos lucros ou resultados.

Ao tratar do chamado “Valor Alvo Individual” previsto no “Segundo Termo Aditivo ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados celebrado em 10.12.2003 e aditado em 29.04.2005” (fls. 550 a 557), a Autuada aduz que tal fato estava sim relacionado ao objetivo de incentivo à produtividade protegido pela Lei nº 10.101/2000. Tal linha de pensamento, porém, não se sustenta já que o objetivo da Lei nº 10.101/2000 é incentivar a produtividade e a integração entre o capital e o trabalho, e não tornar a remuneração dos empregados compatível com as praticadas pelas empresas do ramo da Autuada.

Ao tratar especificamente do seu Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados, a Autuada aduz, primeiramente, que teria disponibilizado aos executivos participantes um manual (fls. 661 a 670) que atenderia aos requisitos básicos previstos na Lei nº 10.101/2000 para um instrumento que institui participação nos lucros ou resultados. Tendo em vista tal fato, defende que não há que se falar em ausência de negociação, já que o referido manual proveu ambas as partes com as mesmas informações e possibilitou que o empregado que divergisse do seu conteúdo pudesse recorrer ao sindicato da categoria para denunciá-lo. Ressalta, ainda, que a negociação direta entre a empresa e os empregados beneficiários de um programa de participação nos lucros ou resultados não pode ser considerado procedimento que fere a Lei nº 10.101/2000.

A linha de pensamento da Autuada, porém, não pode prosperar, já que a Lei nº 10.101/2000 é expressa ao determinar que a participação nos lucros ou resultados de empregados deve ser

instituída com base em negociação prévia efetuada por meio de uma das formas previstas no seu artigo 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000, ou seja, por comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou por acordo ou convenção coletiva de trabalho.

No caso do Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados, a própria Autuada deixa claro que não ocorreu negociação prévia em comissão paritária escolhida pelas partes ou acordo/convenção coletiva de trabalho.

Sendo assim, resta evidente que não foi observado o disposto no artigo 2º, incisos I e II da Lei nº 10.101/2000.

O mero fato da Autuada ter fornecido aos empregados beneficiários manual (fls. 661 a 670) contendo as regras do Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados, mesmo que tivesse sido comprovado, o que não ocorreu, não teria o condão de demonstrar a observância da Lei nº 10.101/2000, já que demonstra que as regras do programa foram estabelecidas unilateralmente pela Autuada e apenas comunicadas aos empregados.

Da mesma forma, o fato do Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados ter regras semelhantes ao Programa de Participação nos Lucros ou Resultados extensível a todos os seus empregados também não tem o condão de demonstrar a observância da Lei nº 10.101/2000, já que não descaracteriza a forma impositiva e unilateral de como as regras do Programa Complementar foram instituídas.

O fato do presidente do Sindicato dos Securitários do Estado do Rio de Janeiro ter homologado em 12 de dezembro 2012 o Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados da Autuada (fl. 674), por sua vez, também não tem o condão de demonstrar a observância da Lei nº 10.101/2000, já que a participação do Sindicato dos Trabalhadores no procedimento de instituição de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, por força da referida Lei, deve ocorrer de maneira prévia a instituição do programa e não posterior.

Já o fato de executivos beneficiários do Programa Complementar terem firmado declarações (fls. 679 a 681) atestando que tinham pleno conhecimento das regras e das metas estipuladas no referido Programa e que teriam integrados reuniões realizadas pela Autuada para sua negociação, também não tem o condão de demonstrar a observância da Lei nº 10.101/2000, visto que a negociação direta de Programa de Participação nos Lucros ou Resultados com determinados empregados não é forma prevista na referida Lei para instituição de Participação nos Lucros ou Resultados.

A alegação de que o Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados observou todos os demais requisitos previstos na Lei nº 10.101/2000, mesmo que correspondesse a

realidade, não teria o condão de impedir a exigência de contribuições sociais previdenciárias e contribuições para terceiros sobre os valores pagos com base no referido Programa, já que basta a não observância de apenas um dos requisitos impostos pela Lei nº 10.101/2000 para que o pagamento de valor a título de participação nos lucros ou resultados passe a integrar o campo de incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros.

Em relação às alegações no sentido de que a Lei nº 10.101/2000 não exige que o programa de participação nos lucros ou resultados instituído por uma empresa alcance todos os seus empregados, cabe apenas mencionar que a autoridade fiscal, em nenhum momento, indicou que o fato do Programa Complementar de Participação nos Lucros ou Resultados abranger apenas reduzido número de empregados, era um dos motivos pelos quais entendeu que o referido Programa feriu a Lei nº 10.101/2000.

Diante de todo o exposto, verifica-se que a autoridade fiscal agiu legitimamente ao considerar que os valores pagos pela Autuada a seus empregados a título de participação nos lucros ou resultados devem sofrer a incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros, já que restou cabalmente demonstrada a não observância de diversos dispositivos da Lei nº 10.101/2000.

3. Julgados administrativos e judiciais citados na impugnação
No que tange aos julgados administrativos e judiciais citados na impugnação de fls. 321 a 363, cumpre apenas ressaltar que, por força do disposto no artigo 472 do Código de Processo Civil (a sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros), não têm qualquer efeito vinculante sobre o presente litígio.

4. Relatório de vínculos

As alegações no sentido de que a autoridade fiscal teria responsabilizado as pessoas físicas indicadas no Relatório de Vínculos de fls. 30/31 (integrantes e ex-integrantes do conselho de administração, diretores, ex-diretores, contador, presidente e ex-presidente, da Autuada) pelos créditos lançados não procede.

A mera inclusão do nome de tais pessoas físicas (integrantes e ex-integrantes do conselho de administração, diretores, ex-diretores, contador, presidente e ex-presidente, da Autuada) no Relatório de Vínculos visa apenas fornecer subsídios à Procuradoria da Fazenda Nacional, para que esta, caso seja necessário e cabível, pleiteie judicialmente o redirecionamento de eventual execução forçada dos créditos tributários.

Cabe frisar que os créditos tributários em questão foram lançados unicamente contra a pessoa jurídica ICATU Capitalização S/A. Quer dizer, a inclusão das referidas pessoas físicas no Relatório de Vínculos não teve como escopo incluí-los imediatamente no pólo passivo das autuações.

A responsabilização de tais pessoas físicas somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. A empresa foi autuada e os débitos foram lançados somente contra ela (empresa), sendo que, no momento, não se fala em co-responsabilidade pelos créditos constituídos. Trata-se apenas de uma informação que poderá ser utilizada futuramente pela Procuradoria da Fazenda Nacional ou pelo Judiciário, nos limites impostos pela lei.

Verifica-se, portanto, que esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na fase de execução judicial, na hipótese da Procuradoria da Fazenda Nacional pleitear a responsabilização de alguma das pessoas físicas indicadas no “Relatório de Vínculos” pelos créditos lançados contra a Autuada.

Nesse diapasão, colhe-se da jurisprudência administrativa:

(...)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - RECURSO VOLUNTÁRIO - RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO - COMPETÊNCIA DA PFN. Por ser matéria de execução, falece aos Conselhos de Contribuinte competência para se manifestar acerca da responsabilização solidária de terceiros, competência esta da Procuradoria da Fazenda Nacional.

(...)

(1º Conselho de Contribuintes, 1ª Câmara, Acórdão nº 101-96.770)

Não procede a alegação da recorrente de que os diretores deveriam ser excluídos do procedimento administrativo, porque, a relação de co-responsáveis, anexadas aos autos pela Fiscalização, não tem como escopo incluir os sócios da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em consonância com o parágrafo 3º do artigo 4º da Lei nº 6.830/80, e após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A responsabilização dos diretores da entidade somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. A empresa foi autuada e o débito foi lançado somente contra a pessoa jurídica e no momento, não se fala em co-responsabilidade pelo crédito constituído. Trata-se apenas de uma informação que poderá ser utilizada futuramente pela própria Administração ou pelo Judiciário, nos limites impostos pela lei.

Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese dos

responsáveis serem convocados, por decisão judicial, para o pagamento do crédito.

Ademais, os relatórios de Co-Responsáveis e de Vínculos (fls. 04 a 06), fazem parte de todos processos de Auto de Infração e servem para esclarecer a composição societária da empresa no período do débito, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

(Trecho extraído do Acórdão nº 205-00.065, de 21-11-2007, proferido nos autos do Processo nº 37166.001196/2007-51, 2º Conselho de Contribuintes)

Nesse sentido, também preceitua a Súmula CARF nº 88:

A “Relação de Co-Responsáveis – CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais – RepLeg” e a “Relação de Vínculos – VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

5. Representação Fiscal para Fins Penais

A Autuada, em sede de impugnação, apresenta alegações no sentido de que a representação fiscal para fins penais não poderia ter sido emitida e que não poderia ser dado prosseguimento a mesma.

Tais alegações, no entanto, não podem ser apreciadas no presente julgamento, visto que a discussão sobre a ocorrência ou não de crime, assim como sobre os procedimentos de formalização de representação fiscal para fins penais, não é da competência dos órgãos que atuam no processo administrativo fiscal.

Nesse sentido, preceitua a Súmula nº 28 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

Súmula CARF nº 28

O CARF não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a Processo Administrativo de Representação Fiscal para Fins Penais.

6. Conclusão

Por todo o exposto, manifesto-me pela improcedência da impugnação de fls. 321 a 363 e, conseqüentemente, pela manutenção dos créditos tributários exigidos nos autos de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e nº 51.035.936-1. Manifesto-me, também, pelo não conhecimento, por ilegitimidade passiva, da manifestação de fls. 686 a 701.

11 - Portanto nesse tópico nego provimento ao recurso.

12 - Quanto aos valores recolhidos durante a fiscalização, considero que deve haver a revisão da decisão de piso senão vejamos.

13 - Diz a decisão de piso: "Como se vê, após o início de procedimento administrativo de fiscalização, a conduta do contribuinte de declarar e pagar tributo não tem o condão de impedir o lançamento de ofício e a consequente aplicação da multa de ofício, já que não pode ser considerada espontânea." Nessa parte entendo que não merecem reparos a decisão de piso acima indicada, posto que em consonância com a inteligência do artigo 138 do CTN.

14 - Contudo na parte em que diz: "*Cabe ressaltar que Autuada, caso queira, poderá solicitar a compensação das exigências contidas nos levantamentos "GE – Gratificação Especial" e "DG – Diferenças de GILRAT" do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.935-3 e no levantamento GE – Gratificação Especial" do auto de infração de DEBCAD nº 51.035.936-1, com os recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal.*", nessa parte entendo que cabe revisão da decisão da DRJ para que sejam aproveitados os recolhimentos efetuados pelo contribuinte após o início da ação fiscal, logicamente relacionados aos débitos ora lançados, uma vez que não houve recolhimentos de forma indevida para ensejar a sua restituição/compensação como justificado pela decisão de piso.

15 - Pelo exposto dou provimento ao recurso do contribuinte nessa parte apenas para que a autoridade preparadora proceda ao aproveitamento dos recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, naturalmente aqueles que sejam relacionados aos débitos ora lançados e com a manutenção da penalidade de ofício.

Conclusão

16 - Diante do exposto, não conheço do recurso apresentado pelas pessoas indicadas no relatório de vínculos e quanto ao recurso do contribuinte conheço e DOU PROVIMENTO PARCIAL, apenas para determinar o aproveitamento dos recolhimentos efetuados após o início do procedimento fiscal, naturalmente aqueles que sejam relacionados aos débitos ora lançados e com a manutenção da penalidade de ofício.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso

