ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720607/2014-71

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

Processo nº	16327.720607/2014-71
Recurso nº	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	**2401-005.847 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	7 de novembro de 2018
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes	BANK OF AMERICA MERRILL LYNCH BANCO MULTIPLO S.A. FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. NÃO PROVIMENTO

Tendo em vista que a motivação para a tributação da verba paga através de Convenções Coletivas de Trabalho, atribuída pela autoridade fiscal, foi tão somente o fato da existência de concomitância de instrumentos prevendo o pagamento de participação nos lucros ou resultados, o que não encontra respaldo na lei de regência da matéria, resta negado o provimento ao Recurso de Ofício.

PLR. DIRETORES ADMINISTRADORES CONTRATADOS SUPEDÂNEO NA CLT. NÃO EXIGÊNCIA COM BASE NO FUNDAMENTO APRESENTADO NO LANÇAMENTO. IMPROCEDÊNCIA DO LANÇAMENTO

A função de administração não afasta o diretor, inexoravelmente, da condição de empregado. Diretores contratados com vínculo empregatício, conforme declarações e documentos contábeis hígidos e não desconsiderados pela fiscalização (GFIP, DIRF DIPJ e contabilidade). Caberia ao fiscal demonstrar que não estariam presentes as características inerentes à relação de emprego (artigo 3º da CLT).

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. INOBSERVÂNCIA DA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA.

A inobservância do regramento legal traçado na Lei n° 10.101, de 2000, atrai a caracterização da natureza salarial da verba paga sob o título de participação nos lucros ou resultados.

PARTICIPAÇÃO EM LUCROS OU RESULTADOS. AUSÊNCIA DE PRÉVIA PACTUAÇÃO.

Por ser instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1° da Lei n° 10.101, de 2000, com lastro

no art. 218, §4°, da Constituição, a participação nos lucros ou resultados exige pactuação prévia, não apenas por decorrência lógica da definição legal, mas também pelo expressamente disposto no § 1° do art. 2° da Lei n° 10.101, de 2000.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício. Por voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir o lançamento efetuado no levantamento PA. Vencidos os conselheiros Andréa Viana Arrais Egypto (relatora), Rayd Santana Ferreira, Luciana Matos Pereira Barbosa e Matheus Soares Leite, que davam provimento ao recurso voluntário. Vencidas em primeira votação as conselheiras Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada) e Miriam Denise Xavier, que negavam provimento ao recurso voluntário. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro.

(Assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Presidente.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora.

(Assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Jose Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Rayd Santana Ferreira, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada), Andréa Viana Arrais Egypto, Matheus Soares Leite e Miriam Denise Xavier (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário em face da decisão da 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis - SC (DRJ/FNS), que, por unanimidade de votos, julgou PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, conforme ementa do Acórdão nº 07-36.089 (fls. 1135/1196):

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
>
> *Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011*
>
> *PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.*
>
> *Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.*
>
> *EMPREGADO ELEITO PARA OCUPAR CARGO DE DIRETOR. AUSÊNCIA DE SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. CONTRIBUINTE INDIVIDUAL.*
>
> *O empregado eleito para ocupar cargo de diretor deve ser enquadrado como segurado contribuinte individual, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.*
>
> *PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA PAGA A TRABALHADOR NÃO ENQUADRADO COMO SEGURADO EMPREGADO. REMUNERAÇÃO.*
>
> *O pagamento de valores a título de participação nos lucros ou resultados dos empregados a trabalhador que se enquadra na condição de segurado contribuinte individual perde imediatamente sua natureza e deve ser considerado como parte da remuneração, visto que visa retribuir o trabalho prestado por este (segurado contribuinte individual) e que não se enquadra em nenhuma hipótese de isenção prevista na legislação previdenciária.*
>
> *ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES*
>
> *Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011*
>
> *PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.*
>
> *Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos).*

CONTRIBUIÇÃO PARA O INCRA. EMPRESA URBANA. EXIGIBILIDADE.

A contribuição para o INCRA, mesmo após a publicação das Leis nº 7.787/89, nº 8.212/91 e nº 8.213/91, permanece plenamente exigível, inclusive em relação às empresas dedicadas a atividades urbanas.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

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.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

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

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente processo é composto por dois Autos de Infração consolidados em 22/07/2014:

1. **DEBCAD nº 51.032.899-7** (fls. 734/742), referente às Contribuições Sociais Previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas ou creditadas a Segurados Contribuintes Individuais (Levantamento PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES), e sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a Segurados Empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT (Levantamento PARTICIP EMPREGADOS), relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 11/2011, no valor de R$ 18.725.486,03, acrescido de R$ 6.185.370,73 referentes aos Juros e de R$

14.044.114,53 referentes à Multa de Ofício de 75%, dando um valor total de R$ 38.954.971,29;

2. **DEBCAD nº 51.034.900-4** (fls. 743/750), referente a Contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos (Salário Educação e INCRA, incidentes sobre os valores pagos pela Contribuinte aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros ou Resultado (Levantamento PRL – EMPREGADOS), relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 11/2011, no valor de R$ 1.869.693,71, acrescido de R$ 620.416,55 referentes aos Juros e de R$ 1.402.270,25 referentes à Multa de Ofício de 75%, dando um valor total de R$ 3.892.380,54.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 07/32):

1. O Fato Gerador dos Autos de Infração é a incidência de Contribuições Previdenciárias sobre pagamentos de Participações nos Lucros ou Resultados (PLR), atribuídas a diretores estatutários/administradores (Levantamento PA - Participação dos Administradores) e aos demais empregados (Levantamento PE - Participações dos Empregados) em desacordo com a Lei 10.101/2000;

2. Para apuração correta dos valores pagos aos Diretores Estatutários/Administradores (Levantamento PE) foi utilizada a seguinte metodologia:

    a. A partir das Atas de Assembléia Geral, verificou-se no período fiscalizado, quem foram os diretores reeleitos, eleitos, nomeados e destituídos a fim de identificar os administradores da sociedade, conciliando com a relação informada pelo contribuinte. De posse do rol de administradores, identificou-se os pagamentos a eles efetuados nas folhas de pagamento;

    b. O contribuinte registrou seus diretores como empregados, regidos pela CLT, razão pela qual os incluem no Plano de Participação dos Lucros ou Resultados, firmado com base na Lei nº 10.101/2000;

    c. No entanto, está previsto no Estatuto Social da empresa que a administração da Sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, e, apesar da previsão estatutária, o Contribuinte considera seus Diretores como empregados, e para tanto registra essa condição nos documentos declaratórios Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP, Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF, e Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ;

d. Do ponto de vista fiscal este fato tem relevância, pois os pagamentos das participações atribuídas aos administradores não sofreram incidência de contribuições previdenciárias;

e. Independentemente da classificação nos documentos declaratórios, os diretores são, de fato, administradores da Sociedade, conforme se verifica nos documentos elaborados pelo próprio contribuinte;

f. Ocorre que a lei que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária, a Lei nº 10.101/00, desvinculou da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebidos somente pelos segurados empregados, razão pela qual, a participação paga aos administradores, segurados contribuintes individuais, incide contribuição previdenciária.

3. No Levantamento PE – Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados, os pagamentos efetuados foram detectados através da análise dos Registros Contábeis e dos Resumos Mensais das Folhas de Pagamento da seguinte forma:

   a. O pagamento de PLR está em desacordo com os critérios estabelecidos nos artigos na Lei nº 10.101/2000, em razão da ausência de metas previamente pactuadas e da data da assinatura dos acordos;

   b. O plano próprio celebrado através de um Acordo Coletivo foi assinado em 30/11/2009, referente aos exercícios 2009 e 2010, cujos pagamentos ocorreram em 02/2010 e 02/2011, respectivamente, baseado em metas globais, locais e individuais fixadas pelo banco ou pelo controlador situado no exterior;

   c. Além do fato das metas globais e locais são fixadas unilateralmente pelo contribuinte, pois não são objeto de negociação do plano próprio de PLR, o mesmo ocorre com as metas individuais que são fixadas entre cada gestor e seu subordinado. O valor pago a título de PLR não obedece a fórmula estipulada no acordo, pois carrega elementos não contemplados no plano próprio apresentado pelo contribuinte, perdendo a objetividade exigida pela Lei para a não incidência das contribuições previdenciárias.

Em 22/07/2014 o Contribuinte tomou ciência pessoal dos Autos de Infração (fl. 734 e 743), e tempestivamente, em 21/08/2014, apresentou sua Impugnação de fls. 796 a 878, instruída com os documentos nas fls. 879 a 1127.

Diante da impugnação tempestiva, o processo foi encaminhado à DRJ/FNS para julgamento, onde, através do Acórdão nº 07-36.089, em 27/11/2014 a 5ª Turma, votou no sentido de considerar PROCEDENTE EM PARTE a impugnação, exonerando dos Autos de

Infração, DEBCAD nº51.032.899-7 e nº 51.032.900-4, os valores constantes dos quadros nas fls. 1194/1195.

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão em 07/01/2015, via Correio (AR - fl. 1202), e em 06/02/2015, tempestivamente, protocolou seu Recurso Voluntário de fls. 1204 a 1248, instruído com os documentos nas fls. 1249 a 1328.

Em seu Recurso Voluntário faz um breve resumo dos fatos (fls. 1205/1206) para em seguida, argumentar o seguinte:

1. No Lançamento Participação dos Administradores, a construção fiscal despreza o fato e as consequências jurídicas decorrentes da constatação de que os diretores da Recorrente são empregados regidos pela CLT e são eleitos como diretores estatuários apenas para cumprir o regulamento do Banco Central, conforme explicitado no art. 80 dos Estatutos Sociais;

2. Na Lei 10.101/200 e na Lei nº 8.212, art. 28, parágrafo 9º, alínea "j", não se verifica nenhuma distinção para aqueles que, sendo empregados, exerçam cargos ou funções de administradores. A legislação, quando trata de empregados, que é o caso em questão, não permite distinção como sujeitos da Participação apenas aqueles que não exerçam cargos ou funções de administradores;

3. Ao contrário do entendimento da Fiscalização e da DRJ/FNS, as referidas Leis não mencionam, não restringem e não criam nenhum critério de discriminação entre os empregados no sentido de que empregados com cargos ou funções de administradores não seriam elegíveis à Participação nos Lucros e Resultados;

4. Não existem provas para desconsideração do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e o contribuinte de acordo com todas as informações constantes nas declarações apresentadas;

5. Não existe previsão legal que autorize a desconsideração dos pagamentos de PLR efetuados aos diretores e sim a possibilidade desses pagamentos serem feitos com base na Lei no 10.101/2000, sendo indevida a presunção de que os pagamentos de PLR aos diretores teriam sido realizados com base na Lei no 6.404/76;

6. A própria DRJ/FNS, em decisão proferida, admite a validade dos pagamentos efetuados a título de PLR aos diretores do contribuinte, com base nas convenções coletivas, reforçando a condição de empregados desses diretores;

7. Com relação à desconsideração do pagamento de PLR no levantamento empregados, em virtude da data da assinatura dos acordos, além de não existir previsão legal para tanto, comprovada a existência de prévia negociação e divulgação dos termos de acordo, confirma a existência de que as metas foram conhecidas previamente pelos empregados;

8. Os acordos celebrados pelo Recorrente contemplaram em seu bojo a existência de metas claras e objetivas (individuais, global e local). Tais metas, assim como todo o teor do acordo, foi submetido à prévia análise pelo sindicato da categoria, aprovadas tanto pela entidade sindical como pelos empregados do Recorrente em assembléia realizada para tal fim.

9. Foi, portanto, indevida a desconsideração Indireta dos Contratos de Trabalho e da PLR paga aos empregados.

O Contribuinte ainda traz item 2.10 do seu Recurso diversas jurisprudências que corroboram seus argumentos (fls. 1237/1247) e finaliza o finaliza requerendo:

1. O seu total provimento, para que a decisão recorrida seja parcialmente reformada, julgando-se integralmente improcedentes as autuações fiscais e consequente extinção do Crédito Tributário lançado;

2. Que seja negado provimento ao Recurso de Ofício, para que seja mantida a decisão da DRJ/FNS que reconhece a insubsistência das autuações fiscais quanto ao pagamento de PLR com base nas Convenções Coletivas;

3. Na remota hipótese de assim não se entender, que sejam excluídos os juros sobre a multa;

4. A exclusão dos adicionais de 2,5% da alíquota para as instituições financeiras, e da contribuição ao INCRA;

5. Que conste expressamente no julgamento deste Recurso Voluntário que não serão indicados, em eventual Certidão de Dívida Ativa, os nomes dos diretores descritos no Relatório de Vínculos.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheiro Andréa Viana Arrais Egypto - Relatora

Juízo de admissibilidade

Recurso de Ofício

Em 10 de fevereiro de 2017 foi publicada a Portaria MF nº 63 que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), vejamos:

Portaria MF nº 63/07

> *Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).*

Com efeito, a verificação do "limite de alçada", em face de Decisão da DRJ favorável ao contribuinte, ocorre em dois momentos: primeiro na Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), para fins de interposição de Recurso de Ofício, no momento da prolação de decisão favorável ao contribuinte, observando-se a legislação da época, e segundo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), para fins de conhecimento do Recurso de Ofício, quando da apreciação do recurso, em Preliminar de Admissibilidade, aplicando-se o limite de alçada então vigente, conforme sedimentado pela Súmula Carf nº 103, assim ementada:

> *Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

Portanto, depreende-se que o limite de alçada a ser definitivamente considerado será aquele vigente no momento da apreciação, pelo Conselho, do respectivo Recurso de Ofício.

No presente caso, o montante de crédito Tributário exonerado foi acima do novo limite de alçada, razão pela qual tomo conhecimento do Recurso de Ofício.

Pois bem.

A fiscalização trata no item 9.2.2 do TVF da existência de planos concomitantes para pagamento de PLR. Afirma que a PLR será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos descritos na Lei nº 10.101/2000. Portanto, considerou que não se encontra em consonância com a lei o pagamento baseado em dois acordos.

A Delegacia de Julgamento decidiu pela improcedência da parcela do lançamento a que se refere a participação nos lucros ou resultados paga com base em Convenções Coletivas de Trabalho, nos seguintes termos:

> *No que tange a alegação de que o fato dos pagamentos efetuados a título de participação nos lucros ou resultados terem fundamento em mais de um instrumento não poderia ter sido utilizado como motivo para tributação da referida verba, entendo que assiste razão à Autuada, já que a legislação, além de não vedar tal situação, a autoriza, de forma indireta, no §3º do seu artigo 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).*
>
> *Dessa forma, entendo que deve ser declarada improcedente a parcela dos lançamentos efetuados nos autos de infração de*

> *DEBCAD nº 51.032.899-7 e nº 51.032.900-4 que foi realizada sobre valores que, conforme as informações existentes nos autos, se referem a participação nos lucros ou resultados paga com base em Convenções Coletivas de Trabalho (rubricas "0007C – PLR Coletiva Convenção Coletiva do Trabalho – CCT", "0018 – Adicional PLR (CCT)", "0030 – Antecipação PLR (CCT)" e "0146C-PLR Exp. CCT"), visto que a única irregularidade indicada pela autoridade fiscal que tinha relação com tais instrumentos (Convenções Coletivas de Trabalho) era a concomitância de instrumentos prevendo o pagamento de participação nos lucros ou resultados.*

Entendo que não merece reforma a decisão de piso, tendo em vista que a motivação para a tributação da verba paga através de Convenções Coletivas de Trabalho, atribuída pela autoridade fiscal, foi tão somente o fato da existência de concomitância de instrumentos prevendo o pagamento de participação nos lucros ou resultados, o que não encontra respaldo na lei de regência da matéria, pois, além de não vedar tal situação, inclusive, a autoriza, nos termos do §3º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000.

Dessa forma, nego provimento ao Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário foi apresentado dentro do prazo legal e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Mérito

Levantamento PA - Participação Administradores

Insurge-se o Recorrente contra a exigência da contribuição previdenciária sobre o PLR pago aos diretores. Afirma que a Lei nº 10.101/2000, bem como a Lei nº 8.212/91, não atribuem nenhum critério de distinção entre empregados com função de administradores. Traz as fichas de emprego com o registro de diversos diretores onde consta a filiação sindical, horário de trabalho, férias e histórico dos cargos ocupados. Assevera que os diretores sempre foram empregados e após anos de trabalho foram designados ao cargo de diretor, sem qualquer modificação na sua condição de trabalho e que existe uma completa subordinação da condução dos negócios da empresa.

Pois bem.

O Termo de Verificação Fiscal afirma que de acordo com o estatuto social a administração da sociedade era de competência da diretoria eleita pela companhia (fl. 11); traz a transcrição de diversos capítulos do estatuto social que discorrem sobre as funções dos diretores, além da qualificação destes como administradores da sociedade. Afirma que o contribuinte os considera empregados, sendo verificada essa condição nas declarações apresentadas, tais como, GFIP - declarados na Categoria 1 como Empregado, DIRF – declarado no código de retenção 0561 e DIPJ, qualificados como diretores com vínculo empregatício.

Assevera que a lei que regulamentou a participação nos lucros ou resultados é a 10.101/2000 e que a Lei nº 6.404/76 não é a específica para a matéria e que o seu art. 152, § 1º, apenas faculta a empresa a pagar PLR aos administradores sem desvincular essa verba da remuneração, concluindo que a PLR atribuída a administradores integra o salário de contribuição (fl. 16).

Aduz ainda que, independentemente da classificação atribuída pela empresa a seus diretores e da existência ou não de contratos de trabalho regidos pela CLT, eles são de fato administradores da sociedade, mantendo um vínculo estatutário.

Assim, segundo a fiscalização, como o contribuinte pagou participação nos lucros aos diretores que exercem a função de administradores, não poderiam ser considerados empregados. Dessa forma, entendeu que os valores pagos a título de PLR não estariam desvinculados da remuneração e, portanto, deveriam sofrer a incidência de contribuição previdenciária.

Como se constata, a motivação carreada ao lançamento pelo fiscal, para concluir pela incidência da contribuição previdenciária sobre o pagamento da participação dos lucros, foi tão somente pelo fato do pagamento ter sido efetuado aos administradores.

Ocorre que existe uma falha no lançamento fiscal quanto a motivação relativa à incidência tributária no pagamento do PLR. O fiscal partiu do pressuposto de que o diretor administrador não poderia ser empregado, no entanto, não explicita, em linguagem clara e objetiva, qual o impedimento existente para a conclusão disposta na autuação.

No TVF o Auditor Fiscal discorre, ainda, sobre o seu entendimento de que a única lei a regular essa matéria seria a Lei 10.101/2000 e que, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, exonera apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT. No entanto não traz as razões em que consiste a proibição de que diretores administradores não poderiam ser empregados.

Diante da autuação efetuada, verifica-se que o ponto principal a ser analisado é se a função de administrador traria impedimento legal para trabalhar sob o regime da CLT. No entendimento da fiscalização, esse fato em si já conferiria o impedimento, conforme se destaca do trecho do TVF quando trata a situação jurídica da seguinte maneira:

> *Independente da existência ou não de contratos de trabalho regidos pela CLT celebrados entre a sociedade e os membros da diretoria, esse fato não os afasta da condição de administradores da empresa durante o prazo de seus mandatos. A natureza das atribuições dos diretores são de administradores vinculados à sociedade por normas do Direito Comercial não importando, para esse fim, a qualificação a eles atribuída pelo contribuinte. [...].*
>
> *Dessa forma, uma vez que para efeitos fiscais os diretores estatutários registrados como empregados foram identificados como administradores da CIA por esta Fiscalização, mantendo um vínculo estatutário com o contribuinte, os valores a eles pagos a título de participação nos lucros ou resultados, seja através da Convenção Coletiva ou do Acordo próprio de PLR, é*

> *parte integrante do salário de contribuição objeto deste levantamento.*

No entanto, observa-se que o próprio agente fiscal reconheceu que os diretores foram contratados sob o regime da CLT quando explicita que em todas as declarações apresentadas pelo contribuinte os pagamentos aos diretores estão registrados junto com os pagamentos efetuados aos empregados:

> *Não obstante a previsão estatutária de que a Administração da sociedade compete à Diretoria, conforme descrito no item 6 deste TVF, o contribuinte registra seus Diretores como empregados regidos pela CLT, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social, (ii) DIRF – Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte e (iii) DIPJ – Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica.*
>
> *Na GFIP, são declarados na Categoria 1 – Empregado; na DIRF, no código de retenção 0561 – Rendimento do Trabalho Assalariado; e na DIPJ, como Diretores com Vínculo Empregatício.*

Cumpre esclarecer que a empresa contratou os diretores como empregados, tanto que são enquadrados como tal nas declarações apresentadas, nas fichas do empregado e na contabilidade da empresa, não cabendo ao agente autuante, discricionariamente, retirar a condição de empregado pelo fato de constar no estatuto social que o diretor tem a função de administração, sem que exista sequer razões de impedimento para o exercício da administração sob a égide da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, ou mesmo, sem especificar qual o requisito do artigo 3º da CLT não estaria presente, sem trazer a motivação adequada e essencial para essa conclusão.

Como visto, para a configuração da incidência tributária a autoridade lançadora traz no bojo da verificação fiscal, uma diferença entre empregado e diretor administrador, quando o fato de exercer a função de administração não o afasta, inexoravelmente, da condição de empregado.

Vejamos como dispõe o Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1999) a esse respeito:

> *Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas:*
>
> *[...]*
>
> ***I - como empregado:***
>
> *[...]*
>
> ***a) aquele que presta serviço de natureza urbana ou rural a empresa, em caráter não eventual, sob sua subordinação e mediante remuneração, inclusive como diretor empregado;***
>
> *[...]*

> *V - como contribuinte individual:*
>
> *[...]*
>
> *f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima;*
>
> *[...]*
>
> *§ 2º* ***Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.***
>
> *§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego.*
>
> ***§ 4º Entende-se por serviço prestado em caráter não eventual aquele relacionado direta ou indiretamente com as atividades normais da empresa.***
>
> *(Grifamos).*

Com efeito, diante da norma acima colacionada e tendo em vista a situação fática encontrada na empresa através da qual resta constatado a clara subordinação dos diretores, e que estes foram contratados com vínculo empregatício, conforme toda a documentação adunada aos autos, registros, aviso de férias, declarações e documentos contábeis hígidos e não desconsiderados pela fiscalização (GFIP, DIRF DIPJ e contabilidade), caberia à autoridade autuante demonstrar que não estariam presentes as características inerentes à relação de emprego (artigo 3º da CLT), até porque, conforme disposto no § 2º do Decreto 3.048/1999, *considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego*.

Não há lógica jurídica e razoabilidade, dentro dos fatos narrados pelo próprio Auditor Fiscal, o desfazimento do contrato sob a forma da CLT, sem a indicação clara e precisa de que inexiste subordinação jurídica inerente à relação de emprego. Não foi comprovado que os diretores não prestaram os serviços de forma pessoal, de maneira não eventual, com subordinação e mediante pagamento de salário.

O próprio estatuto social da empresa, citado tantas vezes pelo ilustre fiscal (fls. 24 e seguintes), de forma alguma afasta o contrato de trabalho de diretores com vínculo empregatício, ao contrário, o corrobora.

Se a empresa quis contratar diretores sob o regime da CLT não pode a fiscalização simplesmente afirmar que esses diretores administradores não são empregados e, por essa razão, proceder a exigência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados a título de PLR com base no fundamento descrito no lançamento.

Nesse contexto, é dever do Fisco, investigar e verificar a ocorrência do fato jurídico-tributário, cabendo demonstrar a ocorrência dos fatos que servem de suporte à exigência fiscal.

Diante do exposto, entendo que deve ser declarada a improcedência do lançamento referente ao Levantamento PA - PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES (Auto de Infração DEBCAD nº 51.032.899-7).

Levantamento PE – Participação nos Lucros ou Resultados Empregados

Conforme se verifica dos autos, a controvérsia recorrida cinge-se à exigência de contribuições sobre Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR decorrentes dos Acordos Coletivos de Trabalho de 2009 e 2010.

No entender da autoridade fiscal o pagamento de PLR está em desacordo com os critérios estabelecidos nos artigos na Lei nº 10.101/2000, em razão da ausência de metas previamente pactuadas e da data da assinatura dos acordos.

A Recorrente afirma que atendeu a todos os requisitos expostos na legislação aplicável e que a fiscalização não pode exigir o cumprimento de pressupostos que nela não constam.

Inicialmente, importante se faz destacar que o pagamento de PLR e suas repercussões tributárias encontram-se previstos na Constituição Federal, art. 7º, inciso XI, Lei nº 8.212/91, art. 28, § 9º, alínea "j" e Lei nº 10.101/00, fruto da conversão da Medida Provisória nº 1.97277/2000 (originária MPV 794, de 29/11/94).

A Constituição da República assegurou, em seu artigo 7º, dentre outros, o direito a Participação nos Lucros e Resultados:

> *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;*
>
> *A Lei nº 8.212/91, assim determina acerca do salário de contribuição:*
>
> *Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:*
>
> *[...]*
>
> *§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)*
>
> *[...]*
>
> *j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;*

Como se vê, a PLR desvinculada da remuneração é um direito social previsto na carta política e condicionado à observância dos requisitos da legislação infraconstitucional. Assim, na medida que trata de preceito de eficácia limitada, devem ser observados os ditames da lei específica que disciplina a matéria, qual seja, a 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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013)*
>
> *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 mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil. (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)*

> *§ 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.*

Tendo como base as normas de regência, passamos, assim, à análise dos motivos ensejadores do lançamento que descaracterizou os pagamentos efetuados à título de PLR.

Necessidade de anterior pactuação das metas - Data da assinatura do instrumento de acordo

De acordo com a fiscalização, quando da assinatura dos instrumentos de acordo, em 2009 e 2010, os resultados já eram conhecidos e as metas já cumpridas, o que infringiu o art. 2º, § 1º, inciso II da Lei nº 10.102/2000 que estabelece que os programas baseados em metas e resultados devam ser pactuados previamente para conhecimento das partes quanto a seus direitos e obrigações.

Afirma que o plano próprio, celebrado através de um Acordo Coletivo foi assinado em 31/11/2009, referente aos exercícios de 2009 e 2010, cujos pagamentos ocorreram em 02/2010 e 02/2011, respectivamente, e que o plano foi baseado em metas globais, locais e individuais, todas elas fixadas pelo banco ou pelo controlador situado no exterior.

A Recorrente afirma que o Acordo celebrado para o período de 2009 e 2010 consta expressamente, no item 3.III do Anexo III, a previsão de que as metas a serem atingidas pelos empregados estariam previstas no anexo IV do Acordo, e que este contempla metas de competência individual, global e local, aferidas por meio do alcance de um valor numérico, com a devida participação do sindicato da categoria e amplamente divulgado aos trabalhadores.

Pois bem.

Não se pode olvidar que a finalidade da lei reside do conhecimento prévio, por parte do trabalhador, da existência de padrões para aferição dos seus direitos de participação.

O pagamento do PLR em decorrência do bom desempenho da empresa e de seus resultados configura um incentivo às atividades desempenhadas pelos funcionários, sendo assim um instrumento de integração entre o capital e o trabalho.

No entanto, a Lei nº 10.101/2000 não define prazo mínimo para a assinatura do acordo, razão pela qual, a cada caso concreto, deve-se buscar a melhor interpretação, objetivando que seja aferida a real intenção da norma do inciso XI, do art. 7º da Constituição Federal, bem como do legislador infraconstitucional.

A razão da não fixação de datas na lei que regulamenta a matéria deve ser vista como forma de preservar o instituto do PLR desonerando-as das contribuições, conforme disposto constitucionalmente, em virtude das peculiaridades que devem ser observadas em cada caso concreto.

Dessa forma, alguns fatores devem ser observados quanto à análise do que se configura a prévia pactuação do plano, até porque existe toda uma negociação feita até a concretização do mesmo, como no presente caso, em que o sindicato participou da sua formulação e formalização.

No caso de já existir uma política dentro da empresa de divulgação de tipo de metas ou resultados esperados, e, em decorrência disso, uma expectativa do trabalhador no recebimento da PLR como forma de incentivo ao resultado do esforço imprimido, esses fatores devem ser levados em consideração na verificação da anterioridade da pactuação. As especificidades devem ser sopesadas diante do caso concreto. Assim, a data da assinatura dos acordos, por si só, não descaracteriza a PLR paga aos funcionários.

Conforme bem asseverado pelo fiscal, o plano próprio celebrado através de um Acordo Coletivo foi assinado em 30/11/2009, referente aos exercícios 2009 e 2010, cujos pagamentos somente ocorreram em 02/2010 e 02/2011.

O acordo celebrado no final do período não significa a ausência de prévia negociação, tanto que em todo o período ocorreu a negociação com o sindicato e a sua conclusão se deu ao final do exercício, conforme se comprova através dos e-mails trocados com o sindicato, isso sem falar dos instrumentos de divulgação interna através de comunicados com divulgação de metas.

Necessidade de metas claras e objetivas

Como se observa, a Lei nº 10.101/2000 exige negociação entre empresa e trabalhadores, em que resulte em regras claras e objetivas quanto à fixação dos critérios e mecanismos de aferição dos resultados relativos ao cumprimento do acordado, estabelecendo como critérios, programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Destaque-se que para a finalidade da fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, poderão ser considerados, dentre outros, os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente. Ou seja, a lei não determinou quais regras deveriam constar do Programa de Participação dos Lucros, mas tão somente exigiu que referidas regras fossem claras e objetivas (§ 1º do artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000).

Compulsando os autos, constata-se que o Acordo Coletivo de Trabalho constante às fls. 417 e seguintes, traz em seu bojo o plano de participação nos Lucros ou Resultados, referente ao exercício de 2009 e 2010, firmado entre o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo e a empresa Recorrente, considerando que, devidamente convidado, o Sindicato passou a negociar o Plano; que é do interesse das partes estabelecerem uma participação dos empregados do banco em seus lucros e resultados; que as partes, mediante realização de assembléia de trabalhadores pelo Sindicato, deliberaram no sentido da aprovação do Plano.

Nos Anexos do Acordo (fls. 422 e seguintes), constam metas, fixação dos critérios e mecanismos de aferição, resultados e prazos, pactuados previamente, com a estipulação do alcance de metas globais; alcance de metas locais; áreas de suporte; avaliação individual; esclarecimentos sobre o modelo de competência e liderança da empresa. Ou seja, o cumprimento das regras claras e objetivas quanto direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, ressai plenamente configurado.

A alegação fiscal de que não existem critérios claros de metas e resultados não se sustenta pela própria análise do Acordo firmado com plena atuação do Sindicato que representou os empregados durante a negociação do Plano. Não há qualquer indício de unilateralidade na imposição de metas que são aferidas de acordo com o sistema de avaliação contido no Acordo e seus anexos.

De acordo com a resposta do contribuinte ao questionamento da fiscalização (fl. 33) *a aferição das metas é feita pelo sistema de avaliação do Banco, e o atingimento das metas definirá a participação do empregado. O valor da participação nos lucros ou resultados pago aos empregados é fixado com base nos critérios e metas estabelecidos pelo acordo, bem como conforme as avaliações de cada empregado que consideram fatores como seu desempenho individual, além de elementos comparativos de mercado, razão pela qual gestores de diversas áreas e níveis hierárquicos participam do processo de avaliação que resultará no montante da participação a ser distribuído de forma proporcional ao montante a ser ratificado em assembléia de diretoria*.

É certo que a Lei exige negociação entre empresa e trabalhadores que resulte em regras claras e objetivas quanto à fixação dos critérios e mecanismos de aferição dos resultados relativos ao cumprimento do acordado, tendo as partes tem liberdade para fixar os elementos e condições objetivando a fruição da PLR.

As metas de competências individuais estabelecidas no Acordo refletem o Modelo de Competência e Liderança Merril Lynch, constante no Anexo IV, que devem ser atingidas individualmente pelo empregado, conforme Anexo II do Acordo, que contém também metas global e local, com aferição objetiva por meio de um valor numérico, que, a meu ver, comporta as regras claras e objetivas conforme preceitua a Lei.

Na hipótese dos autos, restou demonstrado que houve aprofundamento do regramento das metas e resultados. A avaliação de desempenho de forma alguma macula o Plano de PLR, sobretudo quando se comprova que os funcionários a serem beneficiados tem conhecimento das metas e objetivos a serem alcançados, como se vislumbra no caso vertente.

Qualquer resultado que interesse à empresa pode ser utilizado como critério, desde que passe no teste das regras claras e objetivas e esteja previsto no acordo.

Dito isso e dos elementos constantes dos autos, entendo que os acordos referentes à participação nos lucros ou resultados atendem a todos os requisitos legais.

Nesse diapasão, as regras de aferimento, sejam individuais, sejam globais, dispostas de forma clara para os participantes do programa, quais sejam, empresa e empregados, ratificam a sintonia do instrumento de formalização, com os termos da Lei nº 10.101/2000.

Destarte, a documentação acostada aos autos permite verificar que, diferente do afirmado pelo Fiscal, o Acordo de PLR firmado traz em seu bojo regras claras e objetivas para o pagamento da PLR. Dessa forma não prospera o fundamento da acusação fiscal de inexistência de regras claras para o cumprimento das metas.

Diante do exposto, entendo que deve ser declarada a improcedência do lançamento.

Afasto o argumento relativo ao adicional dos 2,5% relativo às instituições financeiras, tendo em vista decisão já pacificada no STF (RE 598572). Também deve ser afastado os argumentos recursais quanto aos juros de mora sobre a multa de ofício, tendo em vista a Súmula CARF n° 108 (Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício).

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Voluntário e DOU-LHE PROVIMENTO, para julgar improcedente o lançamento.

(Assinado digitalmente)

Andréa Viana Arrais Egypto.

Voto Vencedor

Conselheiro José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro - Redator Designado.

Recurso de ofício. Segundo a fiscalização, a Lei n° 10.101, de 2000, admitiria a existência de apenas um único plano de participação nos lucros e/ou resultados. Note-se que a fiscalização não alegou que a análise conjunta dos dois planos (um veiculado em acordo coletivo e outro em convenção coletiva) revelaria o desvirtuamento do regramento traçado pela Lei n° 10.101, de 2000, mas sustentou a simples impossibilidade legal de haver mais de um plano de participação nos lucros e/ou resultados - PLR. A Delegacia de Julgamento e a Relatora consideraram regular a concomitância de mais de um plano de participação nos lucros e/ou resultados. Por entender que a Lei n° 10.101, de 2000, não veda a concomitância, acompanho o voto da Relatora.

Recurso Voluntário.

Levantamento PA - PLR de Administradores.

A Relatora sustenta que não restou comprovado que os diretores não prestaram os serviços de forma pessoal, de maneira não eventual, com subordinação e mediante pagamento de salário.

Pessoalidade, onerosidade e não eventualidade são elementos presentes em face do diretor empregado e do diretor não empregado. Logo, resta perquirir apenas acerca da existência ou não da subordinação jurídica.

Como bem destacado pela Relatora, o Regulamento da Previdência Social admite a figura do diretor empregado. Logo, é admissível que um efetivo diretor estatutário (=

diretor com poderes de mando, gestão e presentação da sociedade anônima) possa, ainda assim, ser empregado, desde que mantidas as características inerentes à relação de emprego.

Na esfera trabalhista, são diversas as correntes doutrinarias e jurisprudenciais. A fiscalização adotou posicionamento lastreado em inteligência extraída da Súmula n° 269 do TST, ou seja, compreendeu que, para haver contrato de trabalho ou para que o contrato anterior não reste suspenso, impõe-se a presença da subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

Ao seguir tal posicionamento, a fiscalização considerou não se detectar no Estatuto Social, em face do regramento traçado na Lei n° 6.404, de 1976, espaço para se fazer presente a subordinação hierárquica do diretor órgão da sociedade, ou seja, não haveria espaço para ordens diretas de serviço. Assim, sustenta ser evidente a sujeição a um órgão e não a pessoas. Para a perfeita compreensão da imputação fiscal transcrevo do Relatório Fiscal:

> *Diferente dos empregados , que executam suas funções de forma subordinada e submetidos a, uma hierarquia, os diretores da empresa estão vinculados às regras estatutárias e políticas gerais ditadas pela Assembléia da CIA . É este órgão que os elege, destitui, determina o prazo de mandato, outorga a representação da CIA, fixa suas remunerações e delega gerir com amplos poderes todos os negócios da Sociedade . Não há previsão no Estatuto Social, da CIA que as atividades dos administradores sejam realizadas sob subordinação de forma a retirar-lhes a autonomia conferida por este. Esses diretores, que exercem a gestão e representação da empresa , atuam com uma margem de liberdade funcional e poder decisório , não se identificando a submissão hierárquica própria dos empregados. Respondem cível e criminalmente caso haja algum desvio na gestão e administração da CIA. A sujeição às normas emanadas do Estatuto Social e da Assembléia Geral limitando de alguma forma os poderes dos administradores é própria das sociedades anônimas-, pois, caso contrário , haveria sérios riscos aos investimentos dos acionistas, os quais se sujeitariam aos mandos da Diretoria .* ***O fato dos diretores prestar contas à Assembléia Geral não os torna empregados , pois a sujeição ocorre em relação a um órgão e não a pessoas****. **A relação** dos diretores diante da Assembléia Gerai* ***é estatutária*** *.*

Além do Estatuto Social, a fiscalização invocou também a elaboração e apresentação de Balanços e Demonstrações financeiras, bem como no dever de prestação de contas e relatórios para a Assembléia Geral. Assim, a fiscalização concluiu que a situação concreta revelaria serem os diretores em questão órgãos da sociedade e não empregados. Enquanto órgãos, agiriam com total autonomia jurídica.

Considero que o diretor empregado em sociedade anônima ocupa posição jurídica e social ambígua e fronteiriça, podendo ser empregado desde que a subornação jurídica esteja presente (Súmula TST n° 269; e RPS, art. 9°, I, *a* e §§ 2° e 3°). Em face de um diretor estatutário, a pode subordinação jurídica atingir seu grau mínimo e, de forma inversamente proporcional, a pessoalidade estará em seu grau máximo.

Contudo, em face de um diretor estatutário, a rarefação vertical da subordinação jurídica não pode chegar ao ponto de descaracterizar a relação jurídica de

emprego. A subordinação deve subsistir ainda que em grau mínimo, ou seja, ainda que seja evidente a debilidade da subordinação sob o enfoque do controle hierárquico.

Diversamente da fiscalização, não compreendo que a subordinação jurídica se limite à subordinação hierárquica clássica, de sujeição direta a uma pessoa determinada, ou seja, de sujeição a uma pessoa a dar ordens diretas de serviço. Logo, compreendo que a subordinação jurídica possa se caracterizar mediante direção geral e direito residual de controle.

No caso concreto, é incontroverso que a recorrente celebrou contratos de emprego e os considerou vigentes de modo a envolver a prestação de serviços enquanto diretores estatutários empregados.

O Estatuto Social pode ser lido no sentido de haver direção geral e direito residual de controle, bem como de haver subordinação estrutural. Em especial, o art. 12 do Estatuto Social patenteia de forma expressa a abertura para a ingerência direta da Assembléia Geral nas decisões tomadas pelos Diretores.

O dever de elaboração e apresentação de Balanços e Demonstrações financeiras e o dever de prestação de contas e relatórios para a Assembléia Geral integram as obrigações do diretor órgão, mas esses deveres estatutários não são fatores descaracterizantes da subordinação jurídica. Pelo contrário, indicam o direito residual de controle.

Apesar da argumentação da fiscalização e da DRJ, não detecto nos autos elementos fáticos suficientes para se concluir pela descaracterização da subordinação jurídica, devendo prevalecer o vínculo de emprego celebrado. Logo, acompanho a relatora em relação ao Levantamento PA.

Levantamento PE - PLR de Empregados.

Por ser instrumento de integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, tal como define o art. 1° da Lei n° 10.101, de 2000, com lastro no art. 218, §4°, da Constituição, a participação nos lucros ou resultados exige a pactuação prévia ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros ou resultados, não apenas por decorrência lógica da definição legal, mas também pelo disposto expressamente no § 1° do art. 2° da Lei n° 10.101, de 2000. Nesse sentido, Acórdãos n° 9202-005.211, de 21/02/2017; n° 9202-006.478, de 31/01/2018; e n° 9202-006.979, de 20/06/2018.

No caso concreto, o Acordo Coletivo foi assinado em 30/11/2009, referente aos períodos de apuração 2009 e 2010, tendo os pagamento ocorrido em 02/2010 e 02/2011. Portanto, não houve pactuação prévia em relação ao período de apuração 2009, pagamento de 02/2010.

Registre-se que o Conselheiro Cleberson Alex Friess consignou ao votar seu entendimento já manifestado no Acórdão n° 2401-004.760, de 06/04/2017, no sentido de considerar que a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não se chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. Assim, ressaltou admitir a possibilidade de certa flexibilização diante da avaliação do caso concreto, mas, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados. No presente caso

concreto, considerou não haver tal antecedência razoável para o período de 2009, não se cogitando da referida flexibilização.

Resta, destarte, reconhecida a inobservância da Lei n° 10.101, de 2000, em relação ao pagamento de 02/2010.

A fiscalização, contudo, imputou outros motivos para descaracteriza o Acordo Coletivo de Trabalho referente aos anos de 2009 e 2010. Extrai-se do Termo de Verificação Fiscal (fls. 34):

> *Portanto, além do fato de que as metas globais e locais são fixadas unilateralmente pelo contribuinte pois não são objeto de negociação do plano próprio de PLR; o mesmo ocorrendo com as metas individuais que são fixadas entre cada gestor e seu subordinado, o valor pago a título de PLR não obedece a fórmula estipulado no acordo , pois carrega elementos não contemplados no plano próprio apresentado pelo contribuinte, perdendo a objetividade exigida pela Lei para não incidência das contribuições previdenciárias.*

O Acordo Coletivo de Trabalho estabelece em sua cláusula quarta (fls. 419/420), *in verbis*:

> *1. Todos os empregados terão acesso às informações relativas às premissas e aos resultados previstos neste acordo, que sejam necessárias à verificação de sua participação tal como estabelecido neste Plano, através dos meios internos de comunicação do Banco, a saber;*
>
> *(a) alcance das metas globais fixadas pela matriz;*
>
> *(b) alcance das metas locais fixadas para o Brasil e relacionadas aos negócios destinados às afiliadas internacionais do grupo; e*
>
> *(c) alcance das metas Individuais, aplicáveis ao empregado, conforme a sua performance.*
>
> *1.1. Os métodos para verificação e apuração de performance e valores são tratados de forma específica nos Anexos I, II, III e IV a este Plano.*
>
> *2. O Banco se compromete a divulgar as metas individuais, locais e globais até o final do primeiro trimestre de cada ano, as quais não poderão sofrer alterações no decorrer do exercício.*
>
> *3. Caso as metas globais e locais não sejam atingidas, poderá o Banco, observado o atingimento de metas individuais pelo empregado que, não fossem as condições econômicas desfavoráveis existentes, teriam contribuído para o bom desempenho econômico do negócio, considerar para fins de distribuição de resultados, a totalidade do quanto previsto nos Anexos I, II, III e IV a este Plano.*

A cláusula em questão é expressa no sentido de as metas globais serem fixadas pela matriz e, ainda que não de forma direta, revela que as metas locais também são fixadas pela unilateralmente pelo empregador, eis que as qualifica com as "fixadas para o Brasil e relacionadas aos negócios destinados às afiliadas internacionais do grupo". Além

disso, atribui ao Banco o poder discricionário, caso atingidas ao menos as metas individuais, de conceder a totalidade da participação nos lucros e resultados mesmo não atingidas as metas globais e locais. Note-se ainda que o empregador só tem a obrigação de divulgar as metas unilateralmente fixadas após o início do período aquisitivo (até o final do primeiro trimestre de cada ano).

O Anexo I deixa clara a fixação unilateral das metas globais e locais ao dispor (fls. 422/433):

> *Serão distribuídos valores aos empregados do Banco a título de Participação nos Lucros ou Resultados se atingidas as metas de resultado globais **estabelecidas para o grupo pela matriz**, as quais serão divulgadas aos empregados do Banco no primeiro trimestre de cada ano. (...)*
>
> *Serão distribuídos valores aos empregados do Banco a título de Participação nos Lucros ou Resultados se atingidas as metas de resultado locais **estabelecidas pelo Banco**, as quais serão divulgadas aos empregados no primeiro trimestre de cada ano. (...)*
>
> *Paralelamente ao atingimento das metas globais e/ou locais, o recebimento de participação nos lucros ou resultados do Banco pelos empregados será verificado sob as condições e consoante proporção de alcance das metas individuais estabelecidas nos demais Anexos ao Plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco. O Anexo II ao Plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco estabelece as metas Individuais para a área de suporte e o Anexo III ao Plano de Participação nos Lucros ou Resultados do Banco estabelece as metas individuais para a área de negócios.*
>
> *A avaliação de atingimento de metas individuais por parte de cada empregado, bem como seu conseqüente enquadramento nas tabelas de metas Individuais constantes dos Anexos II e III será realizada consoante procedimento interno adotado pelo Banco, o qual é inserido neste Plano como seu Anexo IV. Dentro do procedimento aqui referido será contemplada a hipótese de discordância entre empregado e avaliador, prevendo-se mecanismos para solução de divergências.*

No instrumento de negociação coletiva, devem estar acordadas as metas e objetivos ou, ao menos, deve ser invocado programa de metas já pactuado e não metas/objetivos a serem posteriormente outorgados unilateralmente pelo empregador ou por seu controlador (Lei n° 10.101, de 2000, art. 2°, com destaque para seu § 1°).

A Lei n° 10.101, de 2000 admite apenas o válido exercício da autonomia privada para a fixação de PLR quando o poder normativo dos particulares se manifestar no bojo da negociação entre empresa e seus empregados e não mediante exercício unilateral da empresa (Lei n° 10.101, de 2000, art. 2°, caput).

Em relação às metas individuais, a própria empresa reconheceu para a fiscalização que as metas eram definidas entre o gestor e o funcionário de cada área. Além disso, ao ser intimada e reintimada para justificar a constatação de que ao se aplicar a fórmula

de cálculo pertinente à meta individual apura-se valor de PLR a ser distribuído ao empregado em montante diverso do efetivamente pago em folha de pagamento, a empresa respondeu (fls. 673/675):

> *Conforme esclarecido na resposta ao item 3 do Termo de intimação Fiscal n° 0816600.2012.00291. datada de 23/10/2013, as metas individuais são fixadas entre cada gestor e o indivíduo.*
>
> *A aferição de metas é feita pelo sistema de avaliação do Banco , e o atingimento das metas definirá a participação do empregado.*
>
> *O valor da participação nos lucros ou resultados pago aos empregados é fixado com base nos critérios e metas estabelecidos pelo acordo, bem como conforme as avaliações de cada empregado que consideram fatores como o seu desempenho individual, **além de elementos comparativos de mercado**, razão pela qual gestores de diversas áreas e níveis hierárquicos participam do processo de avaliação que resultará no montante da participação a ser: distribuído de forma proporcional ao montante a ser ratificado em assembléia de diretoria.*
>
> *Com efeito . a diretoria ratifica a distribuição efetivada, com base nas avaliações realizadas.*

Aflora dos autos, destarte, que a adoção de "elementos comparativos de mercado" distorce o valor final da participação, não estando os mesmos previamente estabelecidos. Logo, disso resulta a subjetividade e o caráter unilateral detectado pela fiscalização para as metas individuais.

Destarte, está patenteada a inobservância do regramento traçado na Lei n° 10.101, de 2000, a atingir igualmente os períodos de apuração 2009 e 2010 do Acordo Coletivo de Trabalho.

Acerca do adicional de 2,5%, o Plenário do STF já fixou a seguinte tese de repercussão geral:

> *É constitucional a contribuição adicional de 2,5% sobre a folha de salários instituída para as instituições financeiras e assemelhadas pelo artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei 7.787/1989, mesmo considerado o período anterior à Emenda Constitucional 20/1998.*

Por fim, quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a matéria também resta pacificada:

> ***Súmula CARF nº 108***
>
> *Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*
>
> *Acórdãos Precedentes:*
>
> *CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-*

00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137 de 04/10/2017; 9101-003.199 de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Isso posto, voto por conhecer e negar provimento ao recurso de ofício e por conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário para excluir do lançamento o Levantamento PA.

(assinado digitalmente)

José Luís Hentsch Benjamin Pinheiro