ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.721115/2017-45

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

Processo nº	16327.721115/2017-45
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-005.192 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	08 de maio de 2019
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente	BANCO ABC BRASIL S. A.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

NULIDADE ACÓRDÃO DRJ. ENFRENTAMENTO DE TODOS OS ARGUMENTOS SOBRE DETERMINADA QUESTÃO. DESNECESSIDADE.

A decisão administrativa não precisa rebater, um a um, todos os argumentos trazidos na peça recursal, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão sobre as questões controvertidas no processo, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

A identificação clara e precisa dos motivos que ensejaram a autuação afasta a alegação de nulidade. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária aplicáveis. A atividade da autoridade administrativa é privativa, competindo-lhe constituir o crédito tributário com a aplicação da penalidade prevista na lei.

DILIGÊNCIA.

A realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador. Neste contexto, a autoridade julgadora indeferirá os pedidos de diligência que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS AOS EMPREGADOS COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS INDEPENDENTEMENTE DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio. A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, não apresentando proibição, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado resta permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM CONVENÇÃO COLETIVA FOCADA EM ÍNDICE DE LUCRATIVIDADE FIRMADA NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO, ANTES DA APURAÇÃO DO LUCRO. POSSIBILIDADE.

Focando-se o instrumento negocial na integração entre capital e trabalho, sendo lastreado, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando índice de lucratividade (e não no resultado), inclusive prevendo que se inexistir o lucro não será devida qualquer parcela, deve-se compreender que atendeu o requisito do ajuste prévio a negociação finalizada razoavelmente antes de apurado o lucro ou prejuízo.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS COM BASE EM ACORDO COLETIVO FOCADO EM RESULTADOS FIRMADO NO CURSO DO PERÍODO AQUISITIVO. ANÁLISE CONCRETA QUANTO A RAZOABILIDADE AO CONHECIMENTO PRÉVIO PARA O CUMPRIMENTO DE METAS.

Focando-se o instrumento negocial no incentivo à produtividade, sendo lastreado, especialmente, no inciso II do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, objetivando programa de metas e resultados (e não o lucro), inclusive prevendo pagamento mesmo sem aferição de lucro, deve-se compreender que não atende o requisito do ajuste prévio a negociação subscrita e definitivamente formalizada em data muito avançada em relação ao período aquisitivo (últimos dias do mês de dezembro). Enquanto isso, sendo assinado em meados no exercício (agosto), ainda em tempo razoável para o fim do exercício, mostra-se hígido, sendo possível perseguir as metas e imputar ao negociado os resultados já alcançados face ao processo prévio de negociação.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. LEI N.º 10.101/2000. DOCUMENTAÇÃO COMPLEMENTAR. POSSIBILIDADE.

O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados, para os fins da Lei n.º 10.101/2000, enquanto direito social, pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao seu pagamento. Exige, por isso, a lei que as regras sejam claras e objetivas. Não perderá sua clareza, nem se desconsiderará o livremente pactuado coletivamente, o fato de se remeter outros detalhamentos e especificidades para documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva, esclarecendo-se as premissas do procedimento de

complementação e dela tenha participado a representação sindical. A complementação das metas por meio de documento apartado, complementar, acessório, por si só, não inviabiliza a condução da PLR.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. PREVISÃO DE PARCELA MÍNIMA. PREVISÃO DE VALOR FIXO. POSSIBILIDADE.

A previsão de um valor mínimo ou de valor fixo não desvirtua a PLR, quando for moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e quando não estiver condicionada a ausência de alcance de qualquer índice ou meta, mas sim objetive assegurar um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador, respeitando o direito social que lhe é outorgado.

PAGAMENTO DE PLR AOS EMPREGADOS. LEI N.º 10.101/2000. INEXISTÊNCIA DE LIMITES E DE VINCULAÇÃO AO SALÁRIO.

A participação nos lucros, ou resultados, na forma da legislação específica não se vincula ao salário, sendo independente e autônoma, deste modo efetivando a fiscalização cálculos comparativos aleatórios e assistemáticos para comparar *salário x PLR* não prevalece a motivação de substituição da remuneração, sem que existam outros elementos, inclusive eventual apontamento quanto a violação do plano acordado. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 tratou de limites mínimos ou máximos e, em verdade, buscou a integração capital e trabalho com a partilha de lucros, os quais possuem variação a cada exercício social.

PAGAMENTO DE PLR AO DIRETOR ESTATUTÁRIO EMPREGADO. NÃO OBSERVÂNCIA DA LEI 10.101. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, devidamente informado em GFIP, DIRF, DIPJ, contabilidade e outros, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, inclusive, deste modo, poderia receber PLR na forma da Lei 10.101, como qualquer outro empregado, devendo-se observância ao teor da referida legislação. Caso a lei específica não seja observada em seus parâmetros norteadores, cabe a fiscalização afastar o plano e lançar os valores pagos ao segurado empregado. Se o auto de infração é lavrado considerando os diretores empregados como contribuintes individuais, sem afastar o vínculo de subordinação, resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que os diretores estatutários possuem poderes de Administração não é motivo suficiente para afastar a condição de empregados, especialmente diante de existência de Solução de Consulta prevendo a possibilidade de existir o Diretor Empregado, que mantenha as características inerentes a relação de emprego, sob pena de comportamento contraditório (*venire contra factum proprium*). É necessário que a fiscalização aponte os elementos concretos, objetivos, necessários a afastar o vínculo de subordinação.

SALÁRIO INDIRETO. GRATIFICAÇÃO. DIRETOR ESTATUTÁRIO EMPREGADO. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA NÃO AFASTADA. MANUTENÇÃO DO VÍNCULO DE EMPREGO. QUALIFICAÇÃO COMO SEGURADO EMPREGADO. LANÇAMENTO COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. IMPOSSIBILIDADE.

O diretor estatutário contratado com vínculo empregatício, que não tenha as características inerentes à relação de emprego descaracterizadas pela fiscalização, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, deste modo se o auto de infração, por valores recebidos a título de gratificação, é lavrado considerando-o como contribuinte individual e não tendo sido afastado o vínculo de subordinação resta deficiente a motivação, não sendo possível a manutenção do lançamento. O só fato da fiscalização informar que os diretores estatutários possuem poderes de Administração não é motivo suficiente para se afastar a condição de empregados. Precisava a fiscalização apontar os elementos concretos, objetivos, que levava a afastar o vínculo de subordinação, o vínculo de emprego.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar proposta de realização de diligência, vencidos os conselheiros Rorildo Barbosa Correia e Martin da Silva Gesto, que a encaminhou. Acordam, ainda, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento os pagamentos a título de PLR baseados nas "convenções coletivas" relacionado a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2013, março de 2013, agosto de 2013, fevereiro de 2014, agosto de 2014 e dezembro de 2014"; os pagamentos a título de PLR baseados no acordo coletivo de 2012 relacionado a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2013, março de 2013"; os pagamentos a título de PLR de Administradores (PLA) contribuintes individuais; e os pagamentos a título de Gratificação aos Administradores contribuintes individuais, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto, que deu provimento integral ao recurso, e o conselheiro Ronnie Soares Anderson, que deu provimento parcial em menor extensão. Votou pelas conclusões, no que diz respeito aos pagamentos efetuados aos diretores empregados, o conselheiro Ronnie Soares Anderson.

(assinado digitalmente)
Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo de Sousa Sateles, Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Rorildo Barbosa Correia, Virgilio Cansino Gil (Suplente convocado), Leonam Rocha de Medeiros e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 1.322/1.411), com efeito suspensivo e devolutivo — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal —, interposto pelo recorrente, devidamente qualificado nos fólios processuais, relativo ao seu inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 1.297/1.312), proferida em sessão de 19/10/2018, consubstanciada no Acórdão n.º 01-35.783, da 4.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (DRJ/BEL), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente à impugnação (e-fls. 705/785), mantendo integralmente o crédito tributário lançado (e-fls. 639/646 e 648/653) no valor de R$ 74.864.189,80 (setenta e quatro milhões e oitocentos e sessenta e quatro mil e cento e oitenta e nove reais e oitenta centavos, e-fl. 693), cujo acórdão restou assim ementado:

> *ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*
> *Período de apuração: 01/02/2013 a 31/12/2014*
> *CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADO. NÃO INCIDÊNCIA CONDICIONADA AO ATENDIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS.*
> *A Participação nos Lucros e Resultado tem como objetivo estimular a produtividade dos trabalhadores, para isso é necessário que eles tenham conhecimento das regras que resultarão neste benefício, como condição para promover um esforço adicional para alcançar a meta estabelecida. Nesse contexto, há uma preclusão lógica temporal assinar acordos coletivos no final do ano para orientar e estimular a produção dos trabalhadores durante o ano que já se passou. O não cumprimento de todos os termos exigidos pela lei específica que regula a Participação nos Lucros e Resultados é condição suficiente para a não fruição da isenção de contribuições previdenciárias sobre essas verbas.*
> *DIREITO TRIBUTÁRIO. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. CONJUNTO PROBATÓRIO.*
> *O êxito das alegações contidas na impugnação está diretamente ligado ao conjunto probatório existente nos autos e em sua conformidade com as exigências contidas na legislação tributária, de forma a não deixar dúvida em relação à fidedignidade dos fatos alegados.*
> *Impugnação Improcedente*
> *Crédito Tributário Mantido*

Do lançamento fiscal

A essência e as circunstâncias do lançamento, no Procedimento Fiscal n.º 0816600.2016.00253, para fatos geradores ocorridos entre 01/02/2013 a 31/12/2014, com auto de infração lavrado em 18/12/2017 (e-fls. 639/646 e 648/653), notificado o contribuinte em 20/12/2017 (e-fls. 693/694), com Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 655/691), foram bem delineadas e sumariadas no relatório do acórdão objeto da irresignação, pelo que passo a adotá-lo:

Trata-se de Impugnação em resistência aos Autos de Infração, abaixo discriminados, lavrados em face do Interessado, já qualificado nos autos, em procedimento de verificação do cumprimento de obrigações tributárias relativas às Contribuições Previdenciárias e de Terceiros (destinadas para outras entidades e fundos) incidentes sobre as remunerações de Segurados Empregados e Contribuintes Individuais filiados ao Regime Geral de Previdência Social - RGPS.

Auto de Infração referente às Contribuições Previdenciárias e GILRAT, no montante de R$ 70.389.125,79.

Auto de Infração relativo às Contribuições destinadas ao FNDE (Salário Educação) e ao INCRA, no valor total de R$ 4.475.064,01.

Notícia o Relatório Fiscal, fls. 655/691, que:

Os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR a Segurados Empregados e Contribuintes Individuais (Administradores) e gratificações a Administradores (Contribuintes Individuais), em desacordo com a legislação específica. O Interessado forneceu informações sobre os valores, posteriormente confirmadas em sua contabilidade e folhas de pagamento.

Após incursionar pela legislação que regula a Participação nos Lucros e Resultados conclui a peça fiscal que é imperioso o estabelecimento prévio de indicadores para o pagamento da PLR a partir de uma negociação entre o empregador e seus empregados, com a necessária participação do sindicato da categoria.

A exclusão da tributação sobre o pagamento dessas verbas depende do preenchimento dos requisitos estabelecidos na Lei 10.101/2000.

Analisa algumas cláusulas das Convenções Coletivas de Trabalho sobre a PLR de 02/10/2012, 18/10/2013 e 13/10/2014 para sustentar que os valores pagos não são compensados com quaisquer outro instrumento e, ainda que o fossem, só o seriam parcialmente, uma vez que há uma parcela de valor fixo não-compensável previstas nas Convenções Coletivas de Trabalho que tratam da PLR.

Aduz que a empresa utiliza dois instrumentos contemplando os mesmos empregados sem haver compensação entre eles, o que contraria o Acórdão CARF n.º 2401-02.250 - 4.ª Câmara/1.ª Turma Ordinária e a Lei 10.101/2000.

Constatou que todas as convenções coletivas de trabalho que tratam de PLR foram elaboradas após o início do período a que se referem os lucros e os resultados, em contrariedade às exigências legais, de forma que durante quase todos os anos os empregados desconheciam os requisitos a que deveriam atender para fazer jus a PLR, não se configurando, assim, em estímulo à produtividade. "A Convenção Coletiva que trata da PLR relativa ao exercício de 2012 só foi assinada em 02/10/2012, a que trata da PLR relativa ao exercício de 2013 só foi assinada em 18/10/2013 e a referente ao exercício de 2014 só foi assinada em 13/10/2014". Tal fato também ocorreu em relação aos Acordos

Coletivos de Trabalho que versavam sobre PLR celebrados em 10/08/2012, 17/12/2013 e 11/12/2014.

Afirma que nos Acordos Coletivos de Trabalho, no que diz respeito ao Programa de Participação nos Lucros e Resultados, não existe uma regra sequer quanto à fixação dos direitos dos empregados, tanto quanto a índices de lucros, quanto a metas individuais. Até menciona metas quantitativas e qualitativas, sem defini-las. A única regra clara é a obrigatoriedade de negociação individual de cada empregado com sua chefia, sem a participação do sindicato.

Transcreve cláusulas dos Acordos Coletivos de 10/08/2012, 17/12/2013 e de 11/12/2014 para demonstrar que independentemente do cargo ocupado pelo empregado e do percentual de meta atingido, mesmo que seja zero, é assegurado um valor fixo mínimo de PLR. "Se o empregado jamais deixa de receber valor referente à participação nos lucros e resultados, uma vez que existe um valor fixo mínimo, trata-se tal verba na verdade de uma gratificação, bonificação ou outro nome que se queira denominar, menos de PLR". Destaca que a PLR não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, conforme norma contida na Lei 10.101/00.

Discorre sobre o pagamento de remunerações feitas por meio de PLR. A partir da análise das folhas de pagamento constatou várias ocorrências de pagamento de PLR em valores que excedem o salário mensal do próprio empregado. Há situações em que o valor da Participação nos Lucros e Resultados excede em mais de vinte vezes o salário do funcionário. "Quando a suposta 'participação nos lucros ou resultados' paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração".

No que diz respeito à participação e gratificação dos Administradores de uma sociedade anônima, como é o Interessado, argumenta, com base na Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que o pagamento dessa verba é uma faculdade da empresa e que referida lei não desvincula tal verba da remuneração e não determina que sobre ela não haverá incidência das contribuições previdenciárias. Conforme interpretação de dispositivos da Lei 8.212, de 24 de julho de 1991, sustenta que todos os rendimentos recebidos pelos contribuintes individuais compõem o salário de contribuição, base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, admitida apenas as exclusões contidas no § 9.º, art. 28 dessa lei previdenciária.

Tece comentários sobre a diferença entre a participação nos lucros pagas a contribuintes individuais e aquela paga a empregados, para sustentar que a PLR desvinculada da remuneração é restrita aos segurados empregados, se em conformidade com a Lei 10.101/2000. Situação diferente da participação paga ao contribuinte individual, que é considerada base de incidência das contribuições previdenciárias por falta de previsão legal de não incidência, em razão disso será sempre tributada.

> *Estabelece também a diferenciação entre participação nos lucros com os dividendos, estes independem de qualquer trabalho para auferi-lo, pois representa a remuneração do capital investido. Por sua vez, a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados à Companhia, fato gerador de Contribuições Previdenciárias.*
>
> *Informa que nas declarações entregues à Secretaria da Receita Federal do Brasil o Interessado classifica seus diretores como empregados. Sustenta que "a existência ou não de contratos de trabalho na modalidade emprego, celebrados entre a empresa e os diretores, não os afasta da condição de administradores do banco" e não lhe concede o direito de usufruir da dedução permitida pela Lei 10.101/2000.*
>
> *Em resposta à intimação fiscal o Interessado informou que não foram pagos dividendos, somente juros sobre o capital próprio.*
>
> *Relata que os diretores estatutários receberam participação nos lucros e resultados nas modalidades: Pagamento em espécie e pagamento em ações. Já o pagamento a título de gratificações aos administradores foram pagos em espécie, conforme registros nas folhas de pagamento.*
>
> *No item 8.1 do Relatório Fiscal são listados os documentos que serviram de base para os lançamentos tributários.*

Da Impugnação ao lançamento

O contencioso administrativo teve início com a impugnação efetivada pelo recorrente, em 18/01/2018 (e-fls. 702/785), a qual delimitou os contornos da lide. Em suma, controverteu-se na forma apresentada nas razões de inconformismo, conforme bem relatado na decisão vergastada, pelo que replico, *litteris:*

> *O Interessado, devidamente citado, impugna o lançamento tributário, fls. 705/785, com base nos argumentos a seguir relatados.*
>
> *Em sede de preliminar requer a nulidade do Auto de Infração das Contribuições devidas a Terceiros por não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculos, conforme determinação contida no art. 4.º da Lei 6.950/81, que permanece intacto, pois o Decreto-Lei n.º 2.318/86 revogou o limite de 20 salários mínimos tão somente em relação as contribuições previdenciárias da empresa. Em outras palavras, o cálculo das contribuições destinadas a terceiros permanece limitado a vinte salários mínimos, o que não foi observado pela Autoridade Fiscal.*
>
> *Outra nulidade defendida pelo Impugnante diz respeito a ocorrência de duplicidade na apuração da base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, uma vez que nos meses de fevereiro e agosto de 2014 foram pagos gratificações a empregados/diretores e em abril e agosto de 2014 a PLR aos mesmos empregados/diretores, conforme tabela apresentada, fls. 713, in fine, e 714. "Por um lapso, o Impugnante informou o pagamento do mesmo valor em duas colunas distintas", sustenta que se trata de um único pagamento contabilizado duas vezes.*

"O Impugnante reconhece que a duplicidade das informações adveio de seus preenchimento de relatório solicitado na fiscalização. Todavia, tal fato não elide a atribuição legal conferida à Autoridade Fiscal para confirmar os elementos intrínsecos à efetiva ocorrência do fato gerador", o que macula de nulidade os autos de infrações litigiosos, uma vem que carecem de liquidez e certeza. Alternativamente, argumenta que se esses erros na base de cálculo não forem entendidos como suficientes para o cancelamento das autuações, deve-se converter o presente julgamento em diligência para que se verifique a duplicidade alegada pelo Impugnante.

No mérito defende a regularidade dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros e Resultados e em razão disso a não incidência de Contribuições Previdenciárias.

Sustenta que não há vedação legal expressa ao pagamento PLR com base no disposto em convenção coletiva e, também, em acordo coletivo, já que esses instrumentos possuem abrangências e competências distintas. O que é facultado aos empregadores é a compensação entre tais pagamentos - art. 3.º, § 3.º, da Lei 10.101/00, portanto, equivocada é a conclusão que a compensação seria impositiva.

Defende a inaplicabilidade, para o caso concreto, da teoria do "conglobamento" e do art. 620 da CLT, isso porque: (I) as Convenções não são mais favoráveis que os Acordos (II) os direitos substantivos previstos em ambos são complementares e não alternativos, (III) enquanto as Convenções impõem a impossibilidade de compensação de parte dos valores a serem pagos a título de PLR (item "II.a" das respectivas cláusulas primeiras), os Acordos impõem a impossibilidade de compensação da totalidade dos valores pagos a título de participação (respectivas cláusulas oitavas).

"Portanto, tendo em vista que o pagamento com base em dois instrumentos de PLR, mesmo sem que houvesse compensação entre os valores distribuídos, não implicou qualquer violação aos requisitos previstos na Lei 10.101/00". No entanto, se o entendimento da Turma de Julgadores for pela impossibilidade da existência de 2 (dois) ou mais instrumentos de PLR, deve-se reconhecer que os valores pagos a título de PLR com base nas Convenções são válidos e cumprem os requisitos da lei, assim, não prospera esta parte dos autos de infração.

No que diz respeito à data de assinatura e vigência retroativa das Convenções e dos Acordos, destaca que a despeito das assinaturas terem ocorrido nos meses de outubro de cada ano, isso não invalida esses instrumentos, pois ocorreram negociações prévias e complexas com os sindicatos, inclusive são anexadas as reivindicações dos sindicatos.

Afirma que antes da assinatura das Convenções e Acordos de PLR, o Impugnante já havia dado conhecimento aos seus empregados de quais eram os critérios, as metas e as condições para o pagamento de PLR (doc. 5). Assinala também a semelhança dos critérios e condições com os PLR de anos anteriores.

Adverte que esperar ou exigir que acordos e convenções coletivas dessa magnitude de PLR sejam assinados antes do

início do ano ou nos primeiros meses do ano "é fruto não só do desconhecimento do que diz a Lei n.º 10.101/00, mas também da realidade imposta às negociações envolvendo cada instrumento de PLR e de como elas são demoradas e complexas". A Lei indica que a negociação deve anteceder ao pagamento, o que foi observado pelo Impugnante. Desta feita, a data da assinatura do acordo jamais poderia ser considerada como descumprimento de requisito para a sua validade.

Entende que não procede a desconsideração do PLR, pois: a celebração dos programas foi precedida da formação de comissão de negociação eleita pelos empregados; as metas foram previamente negociados com os empregados, que tinham amplo conhecimento tanto das metas global e individual, conforme Anexo I dos Acordos - Contratos de metas, inclusive a própria fiscalização reconhece a existência de metas individuais negociadas entre empregados e superiores, sem impedimentos legais para tal procedimento.

> *"Se os empregados entendessem que as metas não eram claras ou que prejudicavam seu direito à PLR, é evidente que, no mínimo, tentariam alterar parcialmente o formulário. Seja diretamente, na contratação das metas, seja indiretamente, pela representação sindical no momento da negociação". "Tal fato é reforçado pelos Comunicados Gerais enviados a todos os empregados acerca do período de estabelecimento de metas e celebração de contratos individuais".*

Destaca que não há proibição legal para a especificação mais detalhada das regras e metas do PLR, a exemplo da negociação de metas individuais entre empregados e seus superiores. Se esses personagens consideram as cláusulas do PLR suficientes claras e objetivas a ponto de celebrar acordos, "o Fisco não tem qualquer poder ou competência para intervir nessas relações, notadamente 4 e até 5 anos depois de entabuladas".

Relata que, na prática, os pagamentos de PLR realizados pelo Impugnante, pautaram-se, efetivamente, na avaliação individual de cada empregado, para verificar se eles atingiram a meta, de acordo com previsão contida na cláusula quarta do Programa de PLR.

Acerca do valor fixo mínimo pago a título de PLR, sustenta a ausência de vedações na Lei 10.101/00 às partes fixarem uma participação nos lucros ainda que os resultados financeiros sejam modestos.

> *"Por outro lado, deve-se observar que o Impugnante sempre auferiu lucros expressivos, sendo o valor fixo mínimo vinculado aos esforços empreendidos por todos os empregados do Impugnante que levam ao resultado positivo do período. Ou seja, o valor fixo mínimo está intrinsecamente correlacionado ao cumprimento de metas e resultados, mesmo que globais".*

Assevera que os pagamentos realizados de PLR não objetivavam substituir ou complementar a remuneração devida aos empregados. No caso, deveria a Autoridade Fiscal comprovar que os salários pagos aos empregados seriam inferiores ao mercado ou irrisórios, de modo que o valor da participação substituiria a remuneração. Ademais, não há na legislação qualquer limitação quanto aos valores máximos de PLR a serem pagos.

Observa que o fato de haver montantes pagos a título de PLR que superam os salários pagos é apenas mais um indicativo de que tais programas foram efetivamente praticados e atingiu seus objetivos: compartilhar com os seus empregados os resultados auferidos pela empresa, uma demonstração de efetiva distribuição de riqueza.

Quanto a participação nos lucros e resultados de Diretores Empregados, sustenta que com exceção de seu presidente, os demais diretores ostentam a condição de empregados com vínculo pela CLT e mesmo que os diretores não fossem empregados não incidiria Contribuição Previdenciária sobre a PLR de acordo com a Lei 10.101/00.

Discorda que a Participação nos Lucros conferida aos diretores empregados teria origem no art. 152 da Lei 6.404/76. Estes são empregados regidos pela CLT, com carteira de trabalho assinada, inclusive com previsão no art. 12, I, alínea "a" da Lei 8.212/91, em razão disso devem ser tratados como os demais empregados.

Não se justifica a desconsideração do vínculo empregatício, por mera presunção, desacompanhada de provas que evidencie a inexistência de requisitos inerentes à configuração do vínculo empregatício, especialmente a subordinação dos diretores empregados ao Diretor Presidente, que não é celetista, ao Conselho de Administração, art. 21 do Estatuto Social, e a Assembleia Geral, sem autonomia para serem considerados contribuintes individuais. "Aliás, a submissão da Diretoria ao Conselho de Administração e à Assembleia Geral decorre da própria Lei 6.404/76".

Transcreve informações relativas ao Diretor Alexandre Yoshiaki Sinzato, que foi promovido a Diretor, sem suspensão do vínculo empregatício.

> *"Do exemplo descrito acima, depreende-se principalmente dois aspectos de extrema relevância para a configuração da relação empregatícia, quais sejam, o cumprimento de horários de trabalho predefinidos, o que demonstra a habitualidade e subordinação, bem como a continuidade do vínculo empregatício".*

Aduz que a necessidade de eleição de diretores estatutários decorre de normas do Banco Central, as quais tiveram que ser atendidas pelo Impugnante, ainda que esses diretores não atuem como administradores.

Observa que o Direito é uno. Inexiste uma realidade autônoma do Direito Tributário/Previdenciário, assim a Fiscalização não poderia ter se afastado da doutrina e jurisprudência trabalhista acerca da relação empregatícia dos diretores.

Da mesma forma sustenta que não cabe presumir que toda diretoria exercia a função de administrar a sociedade, tampouco o Estatuto Social é suficiente para atestar, que efetivamente, todos os Diretores exerciam as funções típicas de administradores, apesar da previsão estatutária nesse sentido.

Assevera que inexiste previsão legal que autorize a desconsideração da natureza dos pagamentos de PLR efetuados aos Diretores, ainda que não fossem empregados, de acordo com a Lei 10.101/00 e o art. 7.º, XI, da Constituição Federal.

Demonstrado que os Diretores são efetivamente empregados não deve subsistir o lançamento de Contribuições sobre as gratificações pagas, pois se trata de ganhos eventuais, nos termos do art. 28, § 9.º, alínea "e", item 7, da Lei 8.212/91. Afirma que não possui política de pagamento de gratificações, o que demonstra sua eventualidade.

Ad argumentandum, caso se entenda por manter a autuação, dever ser realizada a compensação de ofício dos créditos decorrentes do recolhimento indevido de contribuições previdenciárias ao RAT/SAT sobre o total da remuneração desses diretores nos últimos cinco anos.

Por falta de previsão legal sustenta que os juros calculados com base na taxa SELIC não poderão ser exigidos sobre as multas de ofício lançadas.

São transcritos excertos da doutrina e de julgados, administrativos e judiciais, para reforçar as teses de defesa.

Requer a integral procedência da Impugnação e o cancelamento das autuações fiscais. Alternativamente, a conversão do julgamento em Diligência, em razão da duplicidade na base de cálculo.

Do Acórdão de Impugnação

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, primeira instância do contencioso tributário. Eis a conclusão da decisão *a quo: "Em face do exposto, da ausência de nulidade, vota-se pela Improcedência da Impugnação e manutenção integral dos Autos de Infração que compõem o presente processo."*

Do Recurso Voluntário

No recurso voluntário, interposto em 29/11/2018 (e-fls. 1.320/1.411), o sujeito passivo, reiterando os termos da impugnação, postula seja reconhecida a nulidade da decisão para retorno dos autos ao juízo *a quo.* Não entendendo pela nulidade da decisão de piso, que seja dado provimento ao recurso para que se reforme a decisão recorrida para, acatando as preliminares, reconhecer a nulidade dos autos de infração para cancelar a autuação. Na eventualidade, requer o provimento ao recurso para que se reforme a decisão recorrida para reconhecer a improcedência da autuação em razão dos argumentos de mérito, com desconstituição dos créditos tributários e o cancelamento dos autos de infração.

Na peça recursal aborda os seguintes capítulos para devolução da matéria ao CARF: **a)** Preliminar de nulidade da decisão recorrida (ausência de exame da documentação e dos esclarecimentos apresentados na impugnação); **b)** Preliminar de nulidade do auto de infração das contribuições devidas a terceiros (não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculos); **c)** Preliminar de Nulidade do auto de infração por erro na identificação da base de cálculos (iliquidez e incerteza); **d)** Regularidade dos pagamentos efetuados a título de Participação nos Lucros ou Resultados (não incidência de contribuições previdenciárias); **e)** Possibilidade de pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em mais de um instrumento previsto na Lei n.º 10.101 (Convenções e Acordo Coletivos); **f)** Data de assinatura e da negociação prévia (vigência retroativa das convenções e dos acordos); **g)** Acusações aos Acordos Coletivos de Trabalho; **h)** Existência de metas e regras claras e objetivas nos Acordos; **i)** Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR; **j)** Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR; **k)**

Participação nos Lucros ou Resultados de diretores empregados; **l)** Ausência de provas para a desconsideração do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e o recorrente (presunção); **m)** Unicidade do direito (existência da figura do diretor empregado no ordenamento jurídico pátrio); **n)** Indevida presunção de que todos os diretores seriam Administradores; **o)** Inexistência de previsão legal que autorize a desconsideração da natureza dos pagamentos efetuados aos diretores e a possibilidade de pagamento de PLR com base na Lei n.º 10.101; **p)** Gratificação pagas aos diretores empregados; **q)** compensação de ofício dos tributos recolhidos indevidamente.

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído por sorteio público para este relator, em data de 12/03/2019.

Consta no processo eletrônico arquivos não paginàveis, todos conferidos por este relator, sendo elementos instrutórios dos autos.

Consta, ainda, dos autos que não houve requisição para apresentação de contrarrazões pela PGFN (e-fl. 1.4039).

É o que importa relatar. Passo a devida fundamentação analisando, primeiramente, o juízo de admissibilidade e, se superado este, o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

Voto

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Especialmente, quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo (notificação em 31/10/2018, e-fls. 1.318/1.319, protocolo recursal em 29/11/2018, e-fls. 1.320/1.322, e despacho de encaminhamento, e-fl. 1.438), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual, inclusive contando com advogado regularmente habilitado, de toda sorte, anoto que, conforme a Súmula CARF n.º 110, no processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo, sendo a intimação destinada ao contribuinte.

Por conseguinte, conheço do recurso voluntário.

Apreciação de preliminar antecedente a análise do mérito

De início, observo que a recorrente requereu que seja reconhecida a nulidade da decisão objurgada para que os autos retornem ao juízo *a quo* e seja complementado o julgamento.

Pois bem. Passo a apreciar as preliminares.

- Preliminar de nulidade da decisão recorrida (ausência de exame da documentação e dos esclarecimentos apresentados na impugnação)

Em síntese, o recorrente alega, por vários argumentos, que a decisão de piso não apreciou todos os argumentos ventilados na manifestação de inconformidade, especialmente deixando de apreciar os documentos colacionados na defesa, limitando-se a replicar as razões do autuante, o qual, por sua vez, não teria motivado as suas alegações e tampouco apresentado provas que a corroborassem, valendo-se de meras presunções, sendo o lançamento não motivado e não sustentado em provas.

Pois bem. A despeito do arrazoado, entendo que não assiste razão ao recorrente. Deveras, lendo o Relatório Fiscal juntado aos autos (e-fls. 655/691), bem como a impugnação (e-fls. 705/785) e confrontando-se eles e os demais elementos dos autos com a decisão de piso (e-fls. 1.297/1.312), constato que, diante do litígio instaurado, a decisão hostilizada enfrentou todas as questões postas a sua apreciação externando as suas razões para firmar sua livre convicção e tecer seu dispositivo.

Não observo *error in procedendo* do julgador de piso ou mesmo da fiscalização no ato de efetivar o lançamento, aliás a fiscalização bem fundamentou o ato exarado. Quando muito, as alegações do recorrente estão ligadas a um suposto *error in iudicando* da decisão de piso*,* no que seria um possível equívoco no interpretar o direito positivo face as provas coligidas no caderno processual, portanto não é caso de nulidade da decisão de primeira instância, mas sim, se for a hipótese, de reforma da decisão. Nesta toada, o eventual *error in iudicando* é enfrentado no debate traçado quanto ao mérito recursal, frente aos argumentos de mérito delineados pela defesa no seu recurso voluntário bem concatenado com 90 (noventa) laudas de exposição argumentativa.

Outrossim, registro que, conforme lição da jurisprudência uníssona do STJ, o julgador não está *"obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão."* (AgInt no REsp 1662345/RJ, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 13/06/2017, DJe 21/06/2017)

Isto é, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma questão, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da parte recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado para a questão enfrentada. Ou, em outras palavras, o julgador não está obrigado a responder, um a um, a todos os argumentos apresentados pelo interessado, contanto que se baseie em motivo suficiente para fundamentar a decisão da respectiva questão. Veja-se que a matéria controvertida foi totalmente julgada pelo juízo *a quo,* inexistindo, inclusive, qualquer omissão.

Eventual inconformismo é caso de debate no mérito. O fato é que inexiste nulidade, não há cerceamento de defesa ou violação ao devido processo legal. Demais disto, não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e observou todos os demais requisitos constantes do art. 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, reputadas ausentes as causas previstas no art. 59 do mesmo diploma legal. Aliás, a autuação e o acórdão de impugnação convergem para aspecto comum interpretativo quanto as provas analisadas e

não tratam de presunções, estando os autos bem instruídos e substanciados para a dá lastro a subsunção jurídica efetivada, contando o presente processo com mais de mil páginas, a maior parte instruída por ocasião do lançamento, além de arquivos não paginàveis anexados. Os fundamentos estão postos, foram compreendidos e o recorrente exerceu claramente seu direito de defesa rebatendo-os, a tempo e modo, em extenso arrazoado para o bom e respeitado debate.

Discordar dos fundamentos, das razões de decidir, não torna o ato nulo, mas sim passível de recurso para enfrentamento do mérito.

Em suma, não observo preterição ao direito de defesa, nos termos do art. 59, II, do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não constato qualquer nulidade, pois verifico, isto sim, que, pela motivação consignada na decisão recorrida, é possível aferir as razões pelas quais acolheu ou rejeitou as pretensões deduzidas. Foram enfrentadas as questões capazes de, em tese, infirmar as conclusões adotadas.

Depreende-se do acórdão que houve o pronunciamento de forma adequada e suficiente sobre as razões de defesa suscitadas pelo recorrente na impugnação, adotando-se decisão bem delineada quanto as suas conclusões. Portanto, trata-se de decisão adequadamente motivada e fundamentada.

De acordo com a peça recursal, a recorrente demonstrou pleno conhecimento dos fundamentos fáticos e jurídicos aduzidos no voto condutor da questionada decisão. Não há *error in procedendo.* As análises a serem efetivas, decerto, são pertinentes a *error in iudicando,* conhecendo-se seus aspectos no mérito.

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

- Preliminar de nulidade do auto de infração das contribuições devidas a terceiros (não observância do limite de 20 salários mínimos das bases de cálculos)

Em outra preliminar, em suma, o recorrente aduz que a autuação, para as contribuições de terceiras (INCRA e FNDE - salário educação), é nula, pois a base de cálculo não observou o limite legal de 20 vezes o salário-mínimo, conforme previsto no parágrafo único do art. 4.º da Lei n.º 6.950, de 1981.

Em que pese o arrazoado apresentado pelo recorrente, não lhe assiste razão. Isto porque, efetivamente, hodiernamente, não é possível manter o entendimento de que com a revogação do caput do art. 4.º da Lei n.º 6.950, de 1981, mantenha-se hígido o seu parágrafo único. É que, por força da Lei Complementar n.º 95, de 1998, o artigo se desdobra em parágrafo e este expressa os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo, portanto há uma relação de subordinação. Deste modo, considerando as épocas dos fatos geradores, entendo que a antiga limitação de 20 salários mínimos, prevista no parágrafo único do artigo 4.º da Lei n.º 6.950 foi revogada juntamente com o caput do artigo 4.º, pelo Decreto-Lei n.º 2.318, de 1986, pois não é possível subsistir em vigor o parágrafo estando revogado o artigo correspondente. Além disto, em conclusão, com a Lei n.º 9.876, de 1999, a sistemática de escala de salário-base deixou definitivamente de existir.

Penso que o entendimento do juízo *a quo* é o mais consentâneo com a interpretação atual. De mais a mais, sendo remansoso o entendimento aplicado pela decisão

hostilizada, entendo, doravante, suficiente transcrever as razões de decidir da DRJ para motivar o não acolhimento desta preliminar, haja vista minha concordância com os fundamentos bem postos no *decisum,* logo peço vênia para, com base no § 1.º do art. 50, da Lei n.º 9.784, de 1999, e no § 3.º do artigo 57 do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 2015, que instituiu o Regimento Interno do CARF — RICARF, expor os trechos daquela decisão onde estão consignados os motivos determinantes que entendo irreparáveis e os quais reputo consistentes e válidos, *verbo ad verbum:*

> *Não se observa nenhuma nulidade no lançamento das Contribuições destinadas ao INCRA e ao FNDE (Salário-Educação) pelo fato da não aplicação do limite de 20 salários mínimos nas bases de cálculos, conforme determinação contida no art. 4.º da Lei 6.950/81. Este teto não existe mais, era uma sistemática de apuração prevista pelo art. 5.º da Lei n.º 6.332, de 18 de maio de 1976. Antes mesmo da vigência do atual ordenamento jurídico, referido teto foi revogado, expressamente, pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º 2.318/86, ...*
> *(...)*
> *Adota-se esse posicionamento por entender que a interpretação anteriormente exposta, relacionada à revogação do teto de 20 salários mínimos, está em consonância com o novo ordenamento jurídico fundado pela Constituição de 1988, inclusive no que diz respeito aos valores sobre os quais o atual ordenamento jurídico se estrutura e busca se consolidar, mormente a educação básica pública, financiada pela contribuição social do salário educação, conforme texto constitucional. Portanto, afasta-se esta preliminar de nulidade, que, se acatada, resultaria no máximo no pagamento a menor de Salário-Educação e Contribuição ao INCRA, com base em um parágrafo sem caput, acéfalo, que dizia respeito a uma sistemática de escala de salário-base, ficção legal há muito inexistente - revogada pela Lei 9.876/99. Ademais, não se pode afastar a interpretação que considera a redução da base de cálculo ou a limitação da base de cálculo como um benefício fiscal, esta forma de ver também resulta na inaplicabilidade do mencionado limite em razão do comando contido no § 1.º, art. 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT:*
>
> > *Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.*
> > *§ 1.º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.*
>
> *Não é demais consignar que a contribuição devida ao FNDE não está fundamentada na Lei n.º 6.950/81, mas sim na Lei n.º 9.424, de 24/12/1996, artigo 15:*
>
> > *Art 15. O Salário-Educação, previsto no art. 212, § 5.º, da Constituição Federal e devido pelas empresas, na forma em que vier a ser disposto em regulamento, é calculado com base na alíquota de 2,5% (dois e meio por cento) sobre o total de remunerações pagas ou*

> *creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, assim definidos no art. 12, inciso I, da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.*

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

c) Preliminar de Nulidade do auto de infração por erro na identificação da base de cálculos (iliquidez e incerteza);

Em mais uma preliminar, o recorrente, em apertada síntese, advoga que houve duplicidade na apuração da base de cálculo das contribuições previdenciárias, considerando que nos meses de fevereiro e agosto de 2014 foram pagas gratificações a empregados/diretores e em abril e agosto de 2014 foi pago PLR aos mesmos empregados/diretores, conforme tabela comparativa apresentada. Sustenta que teria havido equívoco ao fornecer informes para a fiscalização. Diz que por ser errôneo o dado, mas tendo dela se utilizado a autoridade fiscal, o lançamento é nulo por falta de liquidez e certeza, pois estava a autoridade lançadora obrigada a determinar a matéria tributável conferindo as informações prestadas pela recorrente. Alega, outrossim, que a diferença entre os valores contabilizados como gratificação em 02/2014 e aqueles contabilizados como PLR em 04/2014 advém da correção monetária aplicada. Para os Senhores José Eduardo e Sérgio Lulia os valores correspondem por serem pagos no mesmo período 08/2014, sem atualização monetária.

Pois bem. Não assiste razão ao recorrente neste ponto. Não observo nulidade da autuação com base nestas alegações. Ademais, como bem pontuado pela decisão recorrida, o recorrente não demonstrou efetivamente o suposto equívoco. Apesar do bem apresentado arrazoado, a prova colacionada ao caderno processual não são hábeis para validar o afirmado. A coincidência de valores, por si só, não amparam o asseverado, prescindindo de demonstração contábil e de outra documentação idônea a atestar o que foi dito pela defesa.

Isto porque, a título ilustrativo, observo que a *"folha de pagamento"* colacionada (e-fls. 954/955) atesta que os valores pagos a *"Cláudio Roberto Frizão Rey"* em 08/2014 foram no total de R$ 8.156,16 sendo R$ 4.078,08 de gratificação e R$ 4.078,08 de PLR, por sua vez, para *"João Francisco Martins Filho"* o valor de R$ 13.651,46 correspondente a soma de R$ 6.825,73 referente à gratificação e R$ 6.825,73 de PLR, noutra lente, para "Marcelo Yazeji Cardoso" o valor de R$ 23.254,82 referente a soma de R$ 11.627,41 pertinente à gratificação e R$ 11.627,41 de PLR, por sua vez, para "Maria Bernadete de Paula Leite Moraes" o valor de R$ 22.398,28 referente a soma de R$ 11.199,14 pertinente à gratificação e R$ 11.199,14 de PLR, enquanto para "Roberto Archanjo Carramaschi" o valor de R$ 19.571,02 referente a soma de R$ 9.785,51 pertinente à gratificação e R$ 9.785,51 de PLR.

Tendo em vista tais constatações, vê-se que a própria *"folha de pagamento"* (e-fls. 954/955) aponta para a prática de coincidirem os valores de PLR e de gratificação. Os três segurados estão na planilha do suposto pagamento dúplice apontado no capítulo ora em análise do recurso, porém não há provas concretas do equívoco.

Além do mais, o dever de provar a alegação da duplicidade compete ao recorrente, não sendo pertinente ao caso a realização de diligência. Aliás, importante consignar que o Decreto n.º 70.235, de 1972, regulamenta os requisitos obrigatórios para

possibilitar a efetivação de diligências, sendo que a inobservância deles acarreta no indeferimento do requerimento. A matéria está posta no disciplinamento da impugnação, enquanto instrumento de defesa do contribuinte, mas é aplicável na fase recursal por se tratar de norma geral do processo administrativo fiscal. Veja-se:

> *Art. 16. A impugnação mencionará:*
> *IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito.*
> *§ 1.º Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.*

Sob essas razões, afirmo que a realização de diligência pressupõe que a prova não pode ou não cabe ser produzida por uma das partes, ou que o fato a ser provado necessite de conhecimento técnico especializado, fora do campo de atuação do julgador, o que não é o caso dos autos.

Destaque-se, outrossim, que, na forma do art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972, a autoridade julgadora determinará ou deferirá a realização de diligências, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Sendo assim, entendo como não necessária a diligência.

Logo, não observo qualquer equívoco na identificação da base de cálculo. A mensuração foi efetivada de forma líquida e certa, conforme lançamento realizado inexistindo nulidade, devendo ser negada essa preliminar.

Em acréscimo, repito que estão ausentes as causas de nulidade previstas nos arts. 10 e 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972. Não há que se falar em nulidade quando a autoridade lançadora motivou o ato, indicou expressamente a infração imputada ao sujeito passivo e propôs a aplicação da penalidade cabível, efetivando o lançamento com base na legislação tributária e previdenciária que imputou aplicável, ainda mais quando, efetivamente, mensurou motivadamente os fatos que indicou para imputação, estando determinada a matéria tributável.

Ademais, os relatórios fiscais, em conjunto com os documentos acostados, atenderam plenamente aos requisitos estabelecidos pelo art. 142, do CTN, e pelo art. 37, da Lei n.º 8.212/1991, bem como pela legislação federal atinente ao processo administrativo fiscal (Decreto n.º 70.235/1972), pois descreve os fatos que deram ensejo à constituição do presente crédito tributário, caracterizando-os como fatos geradores de contribuições previdenciárias e fornecendo todo o embasamento legal e normativo para o lançamento. Ou, em outras palavras, o auto de infração está revestido de todos os requisitos legais, uma vez que o fato gerador foi minuciosamente explicitado no relatório fiscal, a base legal do lançamento foi demonstrada no Relatório de Fundamentos Legais - FLD, e todos os demais dados necessários à correta compreensão da exigência fiscal e de sua mensuração constam dos diversos discriminativos que integram o AI.

Sem razão o recorrente neste capítulo, rejeito a preliminar.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, passo a apreciá-lo, porém, inicialmente, consigno que a controvérsia dos autos remonta em sua gênese ao lançamento de ofício por ter a fiscalização descaracterizado as verbas pagas a título **(i)** de PLR de Empregados (PLR), **(ii)** de PLR de Administradores (PLA) e **(iii)** de Gratificação paga aos Administradores, todas escrituradas pelo contribuinte como não sendo fatos constitutivos de contribuições previdenciárias e de terceiros e entendendo a fiscalização que são base de cálculo para as contribuições.

Dito isto, é de todos conhecido que a *"escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"* (Decreto-Lei 1.598, art. 9.º, § 1.º), cabendo à *"autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos"* nela registrados (art. 9.º, § 2.º), apenas não se aplicando a dita regra se a lei, por disposição especial, atribuir ao contribuinte o *"ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração"* (art. 9.º, § 3.º).

No relatório da autuação (e-fls. 655/691) se descaracteriza a natureza das PLR's pagas aos Empregados, em suma, sob o argumento de que **(i)** houverem mais de um instrumento de negociação para substanciar o pagamento de PLR e inexistiu compensação entre eles, **(ii)** vigência retroativa das negociações não sendo subscritos previamente no início do período de referência, **(iii)** inexistência de regras claras e objetivas, ausência de normas substantivas e adjetivas para o empregado aferir o eventual recebimento e metas, com negociações individuais sem a participação sindical, **(iv)** PLR assegurada em valor fixo mínimo, mesmo que a meta seja zero, **(v)** PLR em valor superior ao salário, no confronto *"PLR x salário"*.

Outrossim, quanto a descaracterização da natureza das PLR's pagas aos Administradores, em síntese, somando-se aos aspectos anteriores, alega-se **(i)** não aplicação da Lei 6.404 para afastar a tributação, **(ii)** não aplicação da Lei 10.101 aos diretores estatutários, mesmo que com vínculo de emprego, **(iii**) pagamento de PLR aos diretores baseado em plano de remuneração fixa e variável dos administradores com pagamentos em espécie e em ações.

Igualmente, quanto a descaracterização da natureza da gratificação paga aos Administradores, em resumo, aduz-se **(i)** os diretores estatutários, ainda que com vínculo de emprego, são "de fato" dirigentes da Companhia e todos os valores pagos compõe o salário-de-contribuição, face ao critério amplo para o segurado contribuinte individual, **(ii)** não aplicação da Lei 10.101 aos diretores.

Logo, tratando-se de lançamento de ofício, que prescinde de aperfeiçoamento com a discussão de seu mérito e legalidade, assim como considerando o litígio instaurado e a devolutividade da matéria pertinente as razões do lançamento fiscal, passo a fixar as premissas jurídicas e, em seguida, analiso as questões postas ao debate.

- Considerações básicas e gerais sobre a famigerada PLR

A denominada "PLR" é uma verba polêmica que tem suscitado muita discussão ao longo do tempo, especialmente quanto aos seus elementos jurídicos estruturantes e a hermenêutica que circunda a mencionada parcela.

Recentemente, em análise diversa da destes autos, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região afirmou que: *"A participação nos lucros e resultados - PLR é verba remuneratória. É fruto do trabalho, decorrente de incentivo promovido pelo empregador para aumentar a produtividade de seus empregados. É, portanto, contraprestação pelos serviços prestados"* (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Apelação Cível - 2119764 - 0002243-67.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Do ponto de vista da materialidade, do mundo real ou, melhor dizendo, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte, especialmente para a análise que lhe afigurava, porém, para fins previdenciários, exsurge especial atenção para o instituto da PLR quanto ao campo do exercício da competência impositiva em relação a tributação das contribuições sociais previdenciárias e de terceiros.

É que, por força de norma constitucional, encartada no inciso XI do art. 7.º e reafirmada com outra linguagem no § 4.º do art. 218 da Carta Magna, a *"participação nos lucros, ou resultados"* (PLR), além de ter sido elevada à categoria de direito social dos trabalhadores, foi considerada, do ponto de vista normativo e especialmente para fins previdenciários, como verba desvinculada da remuneração, de toda sorte, esta imposição ocorre desde que se atenda ao definido em lei específica. Trata-se de imunidade especial estabelecida na Constituição, mas condicionada aos requisitos estabelecidos em Lei.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e da destinada a terceiros, havendo, para essa hipótese, norma jurídica que impõe ao interprete o exercício de processo gnosiológico figurativo que obriga a classificação deste pagamento como desvinculado da remuneração, não servindo a verba de suporte fático de contribuições sociais, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição.

Porém, para que essa exegese prevaleça, precisa-se observar o que estiver definido em lei. Isto porque, o dispositivo constitucional que trouxe o enunciado prescritivo do qual se extrai a norma jurídica em comento produz norma de eficácia limitada a exigir prévia regulamentação.

Deveras, o Supremo Tribunal Federal, no RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), confirmou a eficácia limitando ao consolidar o entendimento da não incidência da contribuição previdenciária sobre a referida verba somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, o que se deu após o advento da MP n.º 794, de 1994, a qual, após sucessivas reedições, inclusive com mudança de numeração, foi, finalmente, convertida na Lei n.º 10.101, de 2000, atualmente em vigor. Foi firmada a tese: "Tema 344 da Repercussão Geral/STF. *Incide contribuição previdenciária sobre as parcelas pagas a título de participação nos lucros no período que antecede a entrada em vigor da Medida Provisória 794/1994, que regulamentou o art. 7.º, XI, da Constituição Federal de 1988."*

Neste diapasão, a lei ordinária tem o condão de definir os requisitos para a caracterização da *"PLR"* como verba *"desvinculada da remuneração",* retirando a verba paga do campo do exercício da competência impositiva, não servindo de suporte fático da tributação, excluindo-a do conceito de remuneração para os fins previdenciários e das contribuições destinadas a terceiros.

A seu turno, o Plano de Custeio da Seguridade Social, instituído pela Lei n.º 8.212, de 1991, prescreve que não integram a remuneração (Lei 8.212, art. 22, § 2.º) ou, com outras palavras, não integram o salário-de-contribuição: a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica (Lei 8.212, art. 22, § 9.º, alínea "j"). A lei específica, como dito, é a Lei n.º 10.101, inclusive conforme RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF, com tese firmada e consolidada).

Como se vê, a leitura constitucional (CF, art. 7.º, XI) implica na necessidade de imposição de regulamentação por lei. Tem-se uma imunidade condicionada.

Desde logo, temos uma das primeiras grandes controvérsias sobre a PLR: A lei regulamentadora do instituto pode ser, também, a Lei n.º 6.404, quando trata da participação nos lucros dos administradores (Lei 6.404, art. 152, § 1.º)?

Parece-me que a resposta é negativa, seja porque o STF, em repercussão geral, indicou a Lei n.º 10.101 como a única regulamentadora da norma, seja porque os entendimentos jurisprudenciais são sólidos na compreensão de que a Lei das S/A não regula a matéria.

A título ilustrativo cito a compreensão dada pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 3.ª Região, nestes termos: *"Os dispositivos da Lei das Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) tratam de normas de contabilização, não possuindo o condão de afastar as normas de Direito Tributário."* (TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019)

Nesta toada, debruçando-me sobre a Lei n.º 10.101, de 2000, observo, inicialmente, que na regulamentação da matéria o legislador fez questão de expressar que a mencionada 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. 7.º, inciso XI, da Constituição"* (Lei 10.101, art. 1.º).

Por conseguinte, desde logo, constata-se que a finalidade da PLR, para os fins da lei específica (Lei 10.101), é promover a integração entre o capital e o trabalho e incentivar ganho de produtividade.

Num olhar mais amplo da Lei n.º 10.101, de 2000, verifico que o legislador fez questão de ressaltar que, atendida a referida lei, a participação nos lucros ou resultados *"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"* (Lei 10.101, art. 3.º).

Outrossim, preocupado com a razão de ser da PLR, objetivando deixar claro que não pode ser desvirtuada, o legislador fez questão de regrar que 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"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação original). Posteriormente, deu nova redação para modificar tal periodicidade vedando a antecipação ou distribuição *"em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 2.º, redação dada pela Lei 12.832, de 2013).

Atento a regulamentação observo, ainda, que a participação nos lucros ou resultados tem que ser, obrigatoriamente, objeto de negociação entre a empresa e seus empregados (Lei 10.101, art. 2.º), portanto deve ser razoavelmente negociada e instrumentalizada, conforme critério a ser escolhido. Decerto, que não necessariamente será exigido o seu acertamento antes do início do exercício ou do período aquisitivo, inclusive por questões de ordem prática, porém, razoavelmente, deve-se esperar que seja finalizada em tempo apto a atender a seus objetivos, seja de integrar o capital e o trabalho, seja de incentivar à produtividade.

O instrumento para a negociação, a ser escolhido de "comum acordo", pode ser a convenção ou o acordo coletivo (Lei 10.101, art. 2.º, II) ou uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria (Lei 10.101, art. 2.º, I)[1]. Observa-se, por pressuposto lógico, que o plano de participação nos lucros ou resultados precisa contar com a participação de representante da entidade sindical da categoria na sua elaboração. Objetiva-se integrar capital e trabalho e legitimar e assegurar a função do instituto.

A participação da entidade sindical, representando os empregados, é requisito legal para que se possa afastar a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a esse título. Aliás, essa participação sindical é tão destacada na legislação que se impõe a seguinte obrigação: *"O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 2.º).

Aliás, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da lei regulamentadora em espécie, o legislador estabeleceu que *"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"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º). Complemente-se que, não raro, chamam-se os tais "planos" de "planos próprios".

Conforme dispõe a lei específica (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º), no plano acordado deverão constar *"regras claras e objetivas"* (contornos concretos), fixando-se os direitos substantivos da participação (*o conjunto de definições, de direitos, de obrigações e de relações, o direito material à PLR*) e das regras adjetivas (*o conjunto de regras procedimentais a serem executadas, atendidas e observadas no fluxo que terá como produto final a apuração se será efetivado o pagamento da PLR, ou não, devendo constar do plano os "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo"*).

Prescreve-se que podem ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições: (i) *"índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, I); e (ii) *"programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 1.º, II). E, se eventualmente, forem considerados estes critérios e condições, *"a empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação"* (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, I, incluído pela Lei 12.832, de 2013) e *"não se aplicam as metas*

[1] A partir da Lei n.º 12.832, de 2013, que modificou a redação do inciso I do art. 2.º da Lei n.º 10.101, de 2000, pasou-se a exigir "comissão paritária".

referentes à saúde e segurança no trabalho" (Lei 10.101, art. 2.º, § 4.º, II, incluído pela Lei 12.832, de 2013).

Relembre-se que a famigerada "PLR" é sinônimo de *"participação nos lucros"* ou de *"participação nos resultados",* sendo verdadeiro afirmar que a vertente paga com base em "lucros" tem um caráter aproximado das "gratificações de desempenho"[2] e a lastreada nos "resultados" se assemelha aos "prêmios por desempenho"[3]. Para a doutrina justrabalhista a gratificação independeria de fatores ligados ao empregado, enquanto o prêmio, para que o empregado fizesse jus a ele, dependeria do seu próprio esforço. Aliás, complemente-se, outrossim, que muitos denominam o plano voltado aos lucros de PLR, mantendo a designação mais conhecida, enquanto o plano dirigido aos resultados, para alguns, é denominado de PPR - Programa de Participação nos Resultados.

Rememore-se, igualmente, que, a despeito de se exigir negociação, que pressupõe, então, seja subscrita e, por conseguinte, devidamente formalizada, questões práticas do cotidiano das relações sociais esperadas na média das situações concretas impõem, corriqueiramente, a sua celebração durante o período aquisitivo em curso. A razoabilidade e proporcionalidade devem prevalecer, inclusive por serem corolários lógicos do devido processo legal substantivo, sendo certo que as negociações, por vezes, são complexas e envoltas por vários atores sociais, *verbi gratia,* entes sindicais, empregados e empregadores, podendo, inclusive, resultar em impasse, hipótese em que a lei prevê os meios de solução (Lei 10.101, art. 4.º).

Deste modo, à guisa de complementação, cabe anotar que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho.

Por sua vez, se a PLR acordada tem por base "resultados", pode-se esperar que o trabalhador atinja metas e marcas previamente ajustadas, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente, especialmente frente ao período aquisitivo de referência, malgrado se reconheça que, muitas vezes, os planos se repetem no tempo, todavia a mera expectativa de renovação não pode sobrepujar a efetiva renovação em razoável periodicidade. Por isso, neste tipo de negociação, o destaque é o incentivo à produtividade, sempre importando, mesmo em renovações, o restabelecimento de metas, sendo secundária a integração capital e trabalho.

[2] Neste sentido conferir precedente judicial: TRF 3.ª Região, Terceira Turma, Ap - Apelação Cível - 1955377 - 0004039-93.2010.4.03.6103, julgado em 13/03/2019, e-DJF3 Judicial 1 em 20/03/2019.
Em sentido similar, conferir voto vencedor no Acórdão n.º 2402-006.068, de 03 de abril de 2018, do CARF, da lavra do Ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson.
[3] Idem.

Aliás, quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em *"pactuados previamente"* ela trata no mesmo enunciado prescritivo de *"programas de metas, resultados e prazos"* (art. 2.º, § 1.º, II), não cuidando dos critérios *"índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa"* (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo *"pactuados previamente"*. Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Em outras palavras, o verbete *"pactuados previamente"* está conectado unicamente com *"programas de metas, resultados e prazos",* ademais, penso que a expressão sequer esteja associada diretamente ao *caput,* quiçá, do ponto de vista hermenêutico, signifique que, para os fins da negociação do direito social à PLR, possa ser utilizado *programas de metas, resultados e prazos* já existentes, já pactuados, já em vigor, pois, não raro, as empresas possuem programas de metas em constante fluxo contínuo, tanto que é bem comum se observar a repetição dos planos de resultados firmados com supedâneo na Lei 10.101. De toda sorte, malgrado este raciocínio antecedente, a lei impõe instrumento negociado, pelo que penso, em ponderação e como minha posição efetiva, que é, ao menos, razoavelmente esperado que este instrumento negociado esteja formalizado previamente, podendo-se, repito, "ponderar" a data de sua concretização, avaliando-se integrativamente elementos, tais como, período de negociação, colaboração das partes, ou eventuais negativas sindicais, deliberações, publicação de convocação, existência de assembleia etc.

Concluída toda essa digressão, que objetivei necessária a fixação das premissas jurídicas de minha convicção, passo aos tópicos do recurso voluntário.

Pois bem. A contribuinte alega **regularidade nos pagamentos a título de PLR** não podendo haver a descaracterização deles. Neste sentido, levanta tópicos para deliberação. Passo a análise capitulada enfrentando cada questão.

PLR EMPREGADOS

- Da possibilidade de pagamentos simultâneos de PLR efetuados com base em mais de um instrumento previsto na Lei n.º 10.101 (Convenções e Acordo Coletivos)

Advoga a recorrente que podem ocorrer pagamentos com base em mais de um instrumento negociado, convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio.

Pois bem. Entendo que assiste razão ao recorrente neste arrazoado. Isto porque, como anteriormente afirmado nas considerações gerais sobre a PLR, de modo benéfico, considerando a possível existência de mais de uma negociação firmada na forma da Lei n.º 10.101, o legislador estabeleceu que *"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"* (Lei 10.101, art. 3.º, § 3.º).

A Lei n.º 10.101 não veda a possibilidade de pagamento simultâneo de PLR, independentemente de compensação, com base em mais de um instrumento negociado, seja convenção coletiva e/ou acordo coletivo e/ou plano próprio.

A lei específica apenas faculta a compensação, a teor da decisão a que chegar a negociação coletiva, conforme livre liberdade negocial, que é extremamente prestigiada no instituto em foco, não apresentando proibição ao pagamento simultâneo de PLR com fulcro em distintos instrumentos, prevalecendo a máxima do direito privado de que tudo que não é vedado é permitido. A concomitância está, portanto, autorizada, devendo-se respeitar as demais disposições da legislação de regência.

Neste sentido, tem-se outras decisões do CARF, *verbi gratia,* Acórdãos n.º 2301-005.419, de 04/07/2018, n.º 2301-005.011, de 09/05/2017, n.º 2401-005.986, de 12/02/2019.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante e independente, mantenho a análise.

- Data de assinatura e da negociação prévia (vigência retroativa das convenções e dos acordos)

Advoga a recorrente que os instrumentos possuem vigência retroativa e que foram negociados antes, apenas a assinatura é posterior, enquanto que a fiscalização refuta a legitimidade das PLR's pagas aos empregados, uma vez que não precedidas de ajuste prévio.

Veja-se que as PLR's pagas aos empregados o foram em fevereiro de 2013, março/2013, agosto de 2013, fevereiro de 2014, agosto de 2014 e dezembro de 2014, enquanto aos administradores foram em fevereiro de 2013, agosto de 2013, fevereiro de 2014, agosto de 2014 e novembro de 2014.

A fiscalização, em síntese, indica os instrumentos negociados, listando-os (e-fls. 661/662), no entanto, por síntese, destaco que tem-se:

> *a) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2012, datada de 02/10/2012, referente ao ano-base de 2012, com vigência declarada de 01 de setembro de 2012 a 31 de agosto de 2013, com pagamento convencionado para ocorrer até 01/03/2013, podendo ocorrer antecipação;*
>
> *b) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2013, datada de 18/10/2013, referente ao ano-base de 2013, com vigência declarada de 01 de setembro de 2013 a 31 de agosto de 2014, com pagamento convencionado para ocorrer até 03/03/2014, podendo ocorrer antecipação;*
>
> *c) Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2014, datada de 13/10/2014, referente ao ano-base de 2014, com vigência declarada de 01 de setembro de 2014 a 31 de agosto de 2015, com pagamento convencionado para ocorrer até 02/03/2015, podendo ocorrer antecipação;*

> *d) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados, datado de 10/08/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, com pagamento convencionado para ocorrer até 31/08/2012 (apuração 01/01/2012 a 30/06/2012) e 28/02/2013 (apuração 01/07/2012 a 31/12/2012);*
>
> *e) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados, datado de 17/12/2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, com pagamento convencionado para ocorrer até 31/08/2013 (apuração 01/01/2013 a 30/06/2013) e 28/02/2014 (apuração 01/07/2013 a 31/12/2013); e*
>
> *f) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados – Exercício 2014, datado de 11/12/2014, com vigência retroativa no período de 01/01/2014 a 31/12/2014, com pagamento convencionado para ocorrer até 31/08/2014 (apuração 01/01/2014 a 30/06/2014) e 28/02/2015 (apuração 01/07/2014 a 31/12/2014).*

Estes instrumentos instruem o processo por meio de arquivo não paginável intitulado *"Arquivo Não Paginável - Acordos e CCT que tratam da PLR_Acordos e CCT que tratam da PLR"*.

Análise das Convenções Coletivas

Analisando as Convenções Coletivas deste autos, compreendo que, a despeito das datas em que subscritas em definitivo, considerando sua complexidade negocial, bem como havendo tempo razoável para a apuração do lucro, tendo sido elas firmadas com base em índice de lucratividade, de modo a atender ao objetivo de integrar o capital e o trabalho, sendo lastreadas, especialmente, no inciso I do § 1.º do art. 2.º da Lei 10.101, estando focada no "lucro" (e não no resultado), inclusive se inexistir o lucro não sendo devida e naquele momento não estando definitivamente apurado o lucro anual, daí tendo um caráter aproximado das "gratificações de desempenho", o que, para a doutrina trabalhista, o seu recebimento independeria diretamente de fatores e condutas específicas e diretamente ligadas ao empregado, entendo que deve se moderar o entendimento relativo ao chamado ajuste prévio, podendo, para estes instrumentos, serem validados como "prévios", uma vez que finalizados antes do conhecimento do lucro do ano.

É que, se a PLR acordada tem por base "lucros", como, por exemplo, a pessoa jurídica alcançar um determinado "índice de lucratividade", em verdade, como não é possível exigir condutas predefinidas que diretamente contribuam para alcançar o índice almejado, pois atingir o indicador de lucratividade nem sempre vai depender de um específico comportamento volitivo do trabalhador, considerando que inúmeros aspectos, fatores e situações concretas podem interferir na lucratividade, independentemente do agir humano e da própria vontade dos agentes econômicos, não se pode ser tão rigoroso em relação ao prazo da concretização final da negociação da PLR durante o exercício. Neste

tipo de negociação prevalece, com mais ênfase, a integração do capital e do trabalho, o que resta atendido com as convenções coletivas.

Veja-se que as convenções foram firmadas com base no lucro líquido, de modo que, uma vez apresentado prejuízo, estaria o banco isento do pagamento.

Assim, resta superado um dos argumentos utilizados pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas com base nas convenções coletivas. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

Análise dos Acordos Coletivos

Analisando, doravante, os Acordos Coletivos destes autos observo que diferentemente das convenções deste processo o seu espectro é mais amplo. Eles não focam apenas em índice de lucratividade, como as convenções colacionadas. Enquanto as convenções do caso concreto focam no lucro e na sua partilha, os acordos coletivos colmatados nos fólios eletrônicos tem claro objetivo em metas, isto é, em resultados.

Veja-se que, diversamente das convenções destes autos, os acordos coletivos do caderno processual dizem que os programas tem como objetivo: (i) alinhar objetivos entre banco e empregados; (ii) estimular a *performance* e a criatividade dos empregados com foco no aumento do resultado para o banco dentro de níveis aceitáveis/prudentes de risco; (iii) reconhecer o esforço individual de cada empregado no alcance de melhores resultados, por intermédio de metas pré-estabelecidas, (iv) distribuir lucros ou resultados aos empregados, como forma de reconhecimento do esforço. Pode, até mesmo, haver pagamento sem lucro.

Dito com outras palavras, a partir da análise da Lei n.º 10.101, os Acordos Coletivos analisados nestes autos não se direcionam exclusivamente ao inciso I do § 1.º do art. 2.º, mas também e, em especial, ao inciso II da Lei n.º 10.101, objetivando alcançar resultados, produtividade e, para isso, penso que subscrevê-los ao final do quarto trimestre do respectivo exercício social não se afigura atender ao preceito do ajuste prévio para incentivar, verdadeiramente, a produtividade. O quarto trimestre é o final do período aquisitivo, o final do ano-calendário ou, como queiram, do ano-base.

Veja-se as datas dos acordos:

> *d) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados, datado de 10/08/2012, com vigência retroativa no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, com pagamento convencionado para ocorrer até 31/08/2012 (apuração 01/01/2012 a 30/06/2012) e 28/02/2013 (apuração 01/07/2012 a 31/12/2012);*
>
> *e) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados, datado de 17/12/2013, com vigência retroativa no período de 01/01/2013 a 31/12/2013, com pagamento convencionado para ocorrer até 31/08/2013 (apuração 01/01/2013 a*

> *30/06/2013) e 28/02/2014 (apuração 01/07/2013 a 31/12/2013); e*
>
> *f) Acordo Coletivo de Trabalho – Programa Próprio de Participação nos Lucros e Resultados – Exercício 2014, datado de 11/12/2014, com vigência retroativa no período de 01/01/2014 a 31/12/2014, com pagamento convencionado para ocorrer até 31/08/2014 (apuração 01/01/2014 a 30/06/2014) e 28/02/2015 (apuração 01/07/2014 a 31/12/2014).*

Excetuado o Acordo firmado em 2012, os ACT's firmados em 2013 e 2014 não são apresentam tempestivos para suas finalidades, de modo a desvirtuar o objetivo pretendido na Lei 10.101. O fato de haverem negociações prévias e se repetirem no tempo não os válida, quando muito, teríamos meras expectativas, enquanto não efetivamente subscrito para validação certa e acabada.

No objetivo de atingir resultados, diferentemente do foco em lucros, pode-se esperar uma efetiva participação do trabalhador, desejando-se que ele atinja metas e marcas específicas, as quais precisa conhecer, daí ser exigido o prévio ajuste, alcançando resultados concretos, ainda que departamentalizados ou setorizados, precisando conhecer com antecipação sua metas, tarefas e encargos, suas obrigações, precisando ser gerenciado conforme boas práticas de administração e de pessoal, devendo-se exigir que a negociação seja concretizada mais celeremente considerando o período aquisitivo, demais disto o âmbito da negociação, apesar de ainda complexo, é bem mais curto do que uma convenção coletiva.

Por isso, quando a negociação se direciona aos "resultados", o destaque é o incentivo à produtividade, sendo secundária a integração capital e trabalho (a partilha do lucro). Relembre-se que a Lei n.º 10.101 tem duas pilastras independente que podem ser elegíveis em conjunto ou independentes: a) integrar capital e trabalho; e b) incentivar a produtividade. Aliás, nas negociações que se relacionam mais aos resultados, ainda que inexista o "lucro", tem-se que efetuar a quitação da PLR que for negociada.

Quando a Lei n.º 10.101, de 2000, fala em *"pactuados previamente"* ela trata no mesmo enunciado prescritivo de *"programas de metas, resultados e prazos"* (art. 2.º, § 1.º, II). Ela não cuida dos critérios *"índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa"* (art. 2.º, § 1.º, I) em conjunto com o termo *"pactuados previamente",* como faz naqueloutra ocasião. Este é exclusivo daquele primeiro grupo.

Por fim, quanto ao Acordo Coletivo de 2012, fazendo um corte metodológico para analisar apenas este aspecto, já que é o único que foge a regra de assinatura ao final do quarto trimestre, penso que estão hígidos e válidos os pagamentos realizados sob sua égide, portanto não sofrendo incidência de contribuições. Decerto, para a concreta não incidência, precisar-se-á atender outros parâmetros ainda a serem analisados neste voto.

Ora, eles foram firmados em 10/08/2012, com vigência retroativa, é verdade, para o período de 01/01/2012 a 31/12/2012, todavia com tempo razoável, ainda, para que a classe trabalhadora pudesse se motivar a alcançar e perseguir resultados especiais, inclusive pela motivação e certeza assegurada com a subscrição do instrumento e

havendo tempo razoável para o fim do exercício, apesar de já iniciado e em pleno curso. Para mim, aliás, o efeito psicológico, quiçá, seja até maior frente a uma percepção que os empregados pudessem apropriar acerca da possibilidade de não existir a PLR para o ano-base, incentiva-se, certamente, e muito, à produtividade o "correr atrás" das metas para fazer jus a PLR. Além disto, neste caso, as deliberações anteriores e convocação de Assembleia Geral Extraordinária (AGE), pela Entidade Sindical respectiva, para deliberar especialmente as propostas do Acordo Coletivo, decerto se somam para a moderação da regra de ajuste prévio.

Assim, resta parcialmente superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, prossigo na análise para que ocorram todos os enfrentamentos.

- Existência de metas e regras claras e objetivas

A contribuinte alega que as acusações de inexistência de regras claras e objetivas não merecem prosperar.

Pois bem. Analisando as regras das convenções coletivas concordo com a defesa, pois são muito claras e elucidativas, veja-se, por exemplo, o seguinte trecho da Convenção de 2012, que se repete nas demais:

> *Cláusula 1.ª*
> *Ao empregado admitido até 31.12.2011, em efetivo exercício em 31.12.2012, convenciona-se o pagamento pelo banco, até 01.03.2013, a título de PLR, até 15% (quinze por cento) do lucro líquido do exercício de 2012, mediante a aplicação das regras estabelecidas nesta cláusula:*
> ***I . REGRA BÁSICA***
> *Esta parcela corresponderá a 90% (noventa por cento) do salário-base acrescido das verbas fixas de natureza salarial, reajustados em setembro/2012, mais o valor fixo de R$ 1.540,00 (um mil, quinhentos e quarenta reais), limitada ao valor individual de R$ 8.414,34 (oito mil, quatrocentos e catorze reais e trinta e quatro centavos). O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados na REGRA BÁSICA observarão, em face do exercício de 2012, como teto, o percentual de 13% (treze por cento) e, como mínimo, o percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco. Se o valor total da REGRA BÁSICA da PLR for inferior a 5% (cinco por cento) do lucro líquido do banco, no exercício de 2012, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2,2 (dois inteiros e dois décimos) salários do empregado e limitado ao valor de R$ 18.511,54 (dezoito mil, quinhentos e onze reais e cinquenta e quatro centavos), ou até que o valor total da REGRA BÁSICA da PLR atinja 5% (cinco por cento) do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.*
> ***I.a)** No pagamento da REGRA BÁSICA da PLR o banco poderá compensar os valores já pagos ou que vierem a ser*

> *pagos, a esse título, referentes ao exercício de 2012, em razão de planos próprios.*
> ***II . PARCELA ADICIONAL***
> *O valor desta parcela será determinado pela divisão linear da importância equivalente a 2% (dois por cento) do lucro líquido do exercício de 2012, pelo número total de empregados elegíveis de acordo com as regras desta convenção, em partes iguais, até o limite individual de R$ 3.080,00 (três mil e oitenta reais).*
> ***II.a)** A parcela adicional não será compensável com valores devidos em razão de planos próprios.*
> ***Parágrafo Primeiro***
> *O empregado admitido até 31.12.2011 e que se afastou a partir de 01.01.2012, por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, faz jus ao pagamento integral da Participação nos Lucros ou Resultados, ora estabelecido.*
> ***Parágrafo Segundo***
> *Ao empregado admitido a partir de 01.01.2012, em efetivo exercício em 31.12.2012, mesmo que afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade, será efetuado o pagamento de $^{1}/_{12}$ (um doze avos) do valor estabelecido, por mês trabalhado ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias. Ao afastado por doença, acidente do trabalho ou licença-maternidade fica vedada a dedução do período de afastamento para cômputo da proporcionalidade.*
> ***Parágrafo Terceiro***
> *Ao empregado que tenha sido ou venha a ser dispensado sem justa causa, entre 02.08.2012 e 31.12.2012, será devido o pagamento, até 01.03.2013, de $^{1}/_{12}$ (um doze avos) do valor estabelecido no **caput**, por mês trabalhado, ou fração igual ou superior a 15 (quinze) dias.*
> ***Parágrafo Quarto***
> *O banco que apresentar prejuízo no exercício de 2012 (balanço de 31.12.2012) estará isento do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados.*

Aliás, diante disto, inclusive, a controvérsia parece estar mais nos acordos coletivos 2013 e 2014 e é nisto que foca a defesa. Embora os acordos coletivos sejam intempestivos, com exceção do de 2012, na forma da análise anterior, *en passant,* penso que, respeitosamente, consignando manifestação própria em *obiter dictum,* neste ponto não assistiria razão a fiscalização, vez que claras e objetivas são as regras de todos eles e o fato de se remeter o detalhamento das minúcias de tais regras e metas para documentos apartados não lhes afasta a clareza.

Neste diapasão, cite-se ementa de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, *verbis:*

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*
> *Período de apuração: 01/01/2005 a 28/02/2006*
> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM CONFORMIDADE COM A LEI N.º 10.101/2000.*
> *O método de pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados está de acordo com a Lei n.º 10.101/2000, pois a*

> *lei pretende privilegiar a livre negociação entre as partes na fixação das regras atinentes ao pagamento da PLR, e que as regras acordadas sejam claras e objetivas, podendo inclusive estarem escritas em documento apartado, desde que haja menção ao mesmo no acordo ou convenção coletiva.*
> *Na hipótese dos autos a negociação das metas claras e objetivas por meio de documento apartado por si só não inviabiliza a condução do isenção.*
> *(Acórdão n.º 9202-007.012, de 20/06/2018)*

Assim, estaria superado um outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas aos Empregados. Porém, como existem outros pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em mais de um motivo determinante, mantenho a análise.

- Fixação de valor mínimo a ser pago a título de PLR

A fiscalização não concorda que os planos de pagamento de PLR, por quaisquer formas que tenha sido celebrados, prevejam pagamento mínimo e diante disto se insurge a recorrente.

Pois bem. Neste ponto, assiste razão a defesa, tendo em vista que a previsão de pagamento mínimo não desvirtua o plano, mantém a integração capital e trabalho, demais disto é moderada a sua previsão (em valor ínfimo) e, importantíssimo que se diga, não necessariamente está condicionado a ausência de alcance de qualquer índice de lucratividade ou de meta de produtividade, mas sim assegura um mínimo de valor a ser recebido como garantia ao trabalhador tratando-se de um direito social fruto de negociação coletiva.

Veja-se que, do ponto de vista de resultados, foco no incentivo à produtividade, o trabalhador, por corolário lógico, terá alguma contribuição para o trabalho, então, por regra, não deve ser usual, nem crível que não apure qualquer produtividade, porém seu desempenho pode ser mais baixo do que o de seus pares, mas como, de certo modo, terá contribuído para a empresa receberá um modesto valor atendendo ao fim do direito social em foco. Antes de pensarmos nos aspectos fiscais, não se pode olvidar o caráter social do instituto e a negociação coletiva imposta para seu nascedouro, sendo certo que as entidades sindicais fazem ampla proteção aos seus tutelados, de modo que não havendo prova de qualquer excesso, fraude ou dolo para este específico aspecto, o apontamento genérico da fiscalização não se sustenta.

Por sua vez, do ponto de vista do lucro, foco na integração trabalho e capital, o pagamento da PLR atrelado ao auferimento de lucros, prevendo-se em contrário a ausência da verba, não pode ter por abusiva a previsão de um pré-determinado mínimo valor assegurado a classe trabalhadora, sobretudo em valor ínfimo como, em regra, é estabelecido e em prol de toda a categoria, não invalidando o efetivo pagamento.

Neste sentido, tem-se o Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018.

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem

enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

- Suposto caráter substitutivo da remuneração atribuído aos pagamentos realizados a título de PLR

A fiscalização sustenta que por serem às vezes verbas em valor superior ao salário se consubstanciaria caráter substitutivo da remuneração, a qual pode ser variável. Mais uma vez, insurge-se a recorrente.

Pois bem. Neste ponto, penso que assiste razão a defesa, uma vez que a autoridade fiscal não demonstrou a contento razões fáticas efetivas para suas conclusões. Ora, os lucros das empresas podem ser significativos, variando de ano-a-ano e havendo PLR negociada com base em lucros auferidos a serem partilhados, então quanto maior o lucro maior será a PLR recebida. Ademais, a PLR tem por objetivo desprender-se do salário. A *contrario sensu,* a fiscalização efetivou alguns cálculos comparativos como se estivesse ligada ao salário. Em nenhum momento a Lei n.º 10.101 fala em limites mínimos ou máximos ou manter se comparar *salário x PLR*. O mero comparativo assistemático não desvirtua o instituto. Sem razão a fiscalização. No mesmo sentido Acórdão CARF n.º 2402-006.431, de 04/07/2018, *verbis:*

> *CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS À SEGURIDADE SOCIAL. PLR. MONTANTE DOS VALORES PAGOS E FORMA DE PAGAMENTO. POSSIBILIDADE.*
> *1. A grande lucratividade das instituições financeiras faz com que o montante dos lucros ou resultados a serem distribuídos seja igualmente grande, de forma a representar uma quantia considerável quando comparada com a remuneração normal do trabalhador. Sendo estabelecida em percentual, quanto maior a lucratividade da empresa, maior a participação a ser paga ao empregado, o que de forma alguma descaracteriza o benefício. Nessa hipótese, maior é a concretização do direito social e maior é a realização do princípio da isonomia, pois o empregado participa em maior medida da rubrica a que ele não teria direito por não ser o dono do capital.*
> *2. Quanto maior o impacto de uma categoria na formação do lucro, maior pode ser a sua participação. A desproporção, por si só, não milita em desfavor da contribuinte, mas está de acordo com a sua finalidade primordial: a geração de lucros.*

Assim, resta superado outro argumento utilizado pela fiscalização para descaracterizar a natureza das PLR's pagas. Porém, como existem mais pontos a serem enfrentados, vez que o auto de infração é lastreado em diversos motivos determinantes e independentes, mantenho a análise.

- Conclusão da análise da rubrica PLR EMPREGADOS

Considerando o até aqui analisado, como os Acordos Coletivos de 2013 e 2014 só foram assinados nos últimos dias dos respectivos meses de dezembro, neste especial ponto assiste razão a fiscalização, de modo que todos os pagamentos relativos à

PLR ligada a eles sofrem incidência de contribuições, competências agosto de 2013, fevereiro de 2014, agosto de 2014 e dezembro de 2014. Porém, com relação ao ACT 2012, este deve ser afastado do lançamento, tendo razão a defesa, decotando do lançamento competências fevereiro de 2013, março/2013.

PLR DIRETORES ESTATUTÁRIOS COM DECLARADO VÍNCULO DE EMPREGO

- Participação nos Lucros ou Resultados de diretores estatutários com declarado vínculo de emprego

Por vários argumentos, a defesa sustenta serem os diretores com declarado vínculo de empregado elegíveis ao recebimento da PLR com as benesses em comento, enquanto que a fiscalização nega essa possibilidade, especialmente destacando os poderes estatutários e o plano de remuneração da administração, com pagamento de PLR, inclusive com a entrega de ações.

A defesa avança alegando ausência de provas para a desconsideração do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e o recorrente (presunção), aduz o dever de unicidade do direito (existência da figura do diretor empregado no ordenamento jurídico pátrio), continua sustentando a indevida presunção de que todos os diretores sejam Administradores e aduz a inexistência de previsão legal que autorize a desconsideração da natureza dos pagamentos efetuados aos diretores e a possibilidade de pagamento de PLR com base na Lei n.º 10.101. Alega, ainda, que haveria nulidade, vez que a decisão de piso teria mudado o critério jurídico ao alegar que não houve o enquadramento na Lei 10.101, ao invés de tratar exclusivamente da subordinação jurídica ou não, bem como porque teria descaracterizado a relação de emprego.

Pois bem. Inicialmente, entendo que não existe a nulidade, pois a fiscalização também destacou este ponto do não cumprimento da Lei 10.101 ao tratar do plano de remuneração dos administradores (*item 6.38 do relatório fiscal, e-fl. 684*). Também, não vejo que a decisão de piso tenha descaracterizado o vínculo de emprego. Em verdade, ainda que superficialmente, a fiscalização já o fez quando informou que o diretor empregado pelo só fato de ser administrador não poderia manter a qualidade de empregado.

Em continuidade, observo que no relatório fiscal vê-se que o plano de remuneração da administração, com pagamentos de PLR, inclusive com a entrega de ações, não está vinculado aos preceitos da Lei 10.101 ou a negociação com participação sindical, sendo instrumentalizada por meio próprio destoante das regras da lei específica, sendo trazidos a exemplificação pela fiscalização e estando colacionado aos autos (e-fls. 429/471 e seguintes). Ademais, ele consta como aprovado sempre, exclusivamente, por órgãos estatutários (por exemplo, e-fls. 216/227, 258/269) e no termo de intimação consta que sequer foram assinados (e-fls. 35).

Nos autos consta a afirmativa da empresa dizendo, inclusive, que (e-fl. 484): *"O plano de remuneração dos administradores produz efeito a partir da adesão do administrador mediante assinatura do termo de adesão e contrato bilateral."* Noutra passagem temos a assertiva que: *"O Banco ABC Brasil tem a política (Plano) de remuneração dos administradores aprovada pelo Comitê de Remuneração"* (e-fl. 486). Esclarece-se, também, que (e-fl. 487):

> *Os documentos já apresentados constituem a política (Plano) de remuneração dos administradores desde 2012. Os mesmos são de prazo indeterminado e deram suporte às entregas de ações em 2013 e 2014.*
>
> *A política (Plano) de remuneração dos administradores incluí a remuneração baseada em ações. As assinaturas constam dos contratos bilaterais e termos de adesão à política de remuneração.*
>
> *A política não contém assinatura já que tal formalidade foi cumprida na aprovação da política pelo Comitê de Remuneração. Caso essa fiscalização entenda necessária a aposição de assinaturas nesse documento o Banco ABC Brasil fica à disposição para providenciar essa formalidade.*

Não resta dúvidas nos autos, aliás, de que as PLR's aos diretores foram baseadas nestes planos de remunerações e, como dito, a fiscalização, no relatório fiscal, conclui no tópico da PLR aos diretores empregados que (e-fl. 684): *"6.38 À guisa de conclusão, o pagamento de participação nos lucros ou resultados somente estará desvinculado da remuneração e, consequentemente, fora do campo de incidência das contribuições previdenciárias, quando pago de acordo com os termos e requisitos da Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000. A participação paga a administradores integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência das contribuições em tela."* Nos itens seguintes (especialmente itens 6.40, e-fl. 684, e 6.43, e-fl. 688) a fiscalização apresenta os excertos do plano que validou as PLR's aos diretores.

Então, o fato é que estes diretores com declarado vínculo de emprego receberam PLR fora dos parâmetros da Lei n.º 10.101, sendo legitimados pelos planos de remuneração da diretoria sempre autorizados pelos órgãos estatutários e não por negociação com participação sindical.

Vejo, também, que é incontroverso nos autos que os chamados "Diretores Empregados" da recorrente estão devidamente declarados em GFIP, DIRF e DIPJ, além de constarem em "folha de pagamento" como Empregados. A própria fiscalização afirma e constata isso, no entanto pondera que no seu refletir, face aos poderes dados pelo Estatuto, tratam de fato - e, portanto, também, de direito -, como Contribuintes Individuais e, só por isso, afasta a condição de empregados, não adentra nos requisitos da subordinação, do vínculo de emprego.

De toda sorte, tenho que dizer que o lançamento é de contribuições devidas por "segurados individuais". A motivação do auto de infração foi recebimento de valores por "segurados individuais". A fiscalização faz esse enquadramento apenas porque os diretores empregados são "Administradores" e porque receberam conforme o famigerado plano de remuneração da administração. Ora, cabia a administração afastar motivadamente o vínculo de subordinação, que conceitua o vínculo de emprego.

Penso que o só fato de serem diretores estatutários não é motivo suficiente para se afastar a condição de empregados que possuem. Precisava a fiscalização apontar os elementos concretos, objetivos, que levava a afastar o vínculo de subordinação, o vínculo de emprego. Observo, inclusive, que a fiscalização em nenhum momento se aprofundou sobre os vínculos de emprego ou emitiu intimação para a contribuinte prestar algum esclarecimento sobre o assunto.

De mais a mais, o assunto conta com vários precedentes no CARF, a teor dos Acórdãos ns.º 2202-004.712, de 09/08/2018; 2201-004.565, de 06/06/2018; 2401-005.847, de 07/11/2018; 2401-005.676, de 07/08/2018; 2401-004.795, 10/05/2017. Além disto, cito o Acórdão n.º 2201-003.655, 06/06/2017, que possui pequeno *distinguishing,* mas reflete, em linhas gerais, o mesmo raciocínio.

Além disto, tem-se, outrossim, a Solução de Consulta Cosit n.º 16, de 14 de março de 2018, nestes termos:

> ***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS***
> ***EMENTA : DIRETOR DE SOCIEDADE ANÔNIMA. CONDIÇÃO DE SEGURADO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. LEI N.º 10.101, DE 2000. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.***
> *CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para o cargo de direção de sociedade anônima, que não mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de contribuinte individual, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias.*
> ***SEGURADO EMPREGADO. O diretor estatutário, que participe ou não do risco econômico do empreendimento, eleito por assembleia geral de acionistas para cargo de direção de sociedade anônima, que mantenha as características inerentes à relação de emprego, é segurado obrigatório da previdência social na qualidade de empregado, e a sua participação nos lucros e resultados da empresa de que trata a Lei n.º 10.101, de 2000, não integra o salário-de-contribuição, para fins de recolhimento das contribuições previdenciárias***.
> *SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 368, DE 18 DE DEZEMBRO DE 2014.*
> *Dispositivos Legais: Lei n.º 8.212, de 1991, art. 12, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", art. 22, incisos I e III, § 2.º, e art. 28, incisos I e III, e § 9.º, alínea "f"; Lei n.º 10.101, de 2000, arts. 1.º a 3.º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 9.º, incisos I, alínea "a", e V, alínea "f", e §§ 2.º e 3.º.*

Ora, se a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil, na citada solução de consulta, prevê a possibilidade de existir o "diretor empregado", não poderia a fiscalização unicamente afirmar que esta figura é qualificável como "contribuinte individual" pela só circunstância de ser diretor, caso contrário, estaria sendo contraditória. Neste pensar, em realidade, a figura do "diretor empregado" nunca existiria para a finalidade indicada na dita solução de consulta. Este comportamento é contraditório e considerado proibido sob o prisma da ordem jurídica vigente (*nemo potest venire contra factum proprium*).

Penso, inclusive, que, desde a Solução de Consulta Cosit n.º 368, de 18 de dezembro de 2014, gerou-se nos administrados legítima expectativa quanto a possibilidade de existir o chamado "diretor empregado", especialmente sob a ótica da boa-fé objetiva, no âmbito da tutela da confiança na relação fisco-contribuinte.

Neste sentido, o *dever de agir conforme a boa-fé,* evitando-se a prática de comportamentos contraditórios, contrários ao direito positivo em seu amplo referencial normativo, também é exigido da Administração Tributária e é imprescindível para a concepção de estabilidade e de *segurança jurídica* no viés hodierno da análise jurídica. Desde idos de 1956, com decisão inovadora do Superior Tribunal Administrativo de Berlim propagava-se, de forma inédita no mundo, a aplicação do princípio de proteção da confiança na relação com os administrados, objetivando-se assegurar estabilidade nas relações jurídicas exsurgidas com legítima expectativa do administrado por condutas da Administração. Neste contexto, é oportuno consignar que o direito brasileiro agiu bem ao adotar a proteção da confiança legítima, especialmente para garantir segurança jurídica as relações tuteladas pelo Estado, inclusive o Parecer PGFN/CDA n.º 2.025/2011 já teve a oportunidade de confirmar que se aplica a teoria dos atos próprios ao Fisco, vedando-se o comportamento contraditório da Administração Pública.

Dizer que o diretor empregado é administrador e que, por isso, não pode ser empregado não é enfrentar a matriz do suposto problema.

Logo, entendo que não descaracterizado a contento o vínculo, mantém-se a qualidade de empregado.

Dito isto, mantida a qualidade de empregado o auto de infração se apresenta deficiente ao efetuar o lançamento referente a contribuintes individuais (Lei 8.212, art. 22, III) ao invés de autuar como empregados que são (Lei 8.212, art. 22, I).

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

- Gratificações aos diretores com declarado vínculo de emprego

Quanto as gratificações pagas aos diretores com declarado vínculo de emprego, seguem a mesma sistemática do capítulo anterior, sendo os diretores empregados e sendo o fundamento do auto de infração "contribuintes individuais", não se sustenta o lançamento.

Sendo assim, com razão o recorrente neste capítulo.

- Compensação de ofício dos tributos recolhidos

Por fim, a defesa sustenta que recolheu contribuições previdenciárias ao RAT/SAT sobre toda a remuneração dos diretores com declarado vínculo de emprego, de modo que se forem tributados como contribuintes individuais pelos valores recebidos em litígio nestes autos, deve-se ordenar a compensação de ofício, posto que, nesta hipótese, a tributação destas verbas se dá apenas no que se refere aos empregados.

Pois bem. O referido pleito resta prejudicado, de toda sorte, se fosse o caso, entendo que carece de competência a este Colegiado para determinar a compensação

de ofício, inclusive, em regra, o pleito não faz parte do litígio que é vertido a discutir o lançamento efetivado pela fiscalização.

Tratando-se de compensação o procedimento é iniciado pelo próprio sujeito passivo em sua unidade de origem, prescindindo da comprovação de crédito líquido e certo (direito creditório), sendo necessário demonstrar os pagamentos em excesso ou indevidos. A compensação prescinde de procedimento próprio, na forma do art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, complementado pelo art. 39 da Lei n.º 9.250, de 1995, e, especialmente no âmbito previdenciário, a compensação tem tutela na forma do art. 89 da Lei n.º 8.212, de 1991, estabelecendo-se que as contribuições sociais previdenciárias poderão ser compensadas nas hipóteses de pagamento ou recolhimento indevido ou maior que o devido, nos termos e condições estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Logo, não havendo competência outorgada a este Colegiado, que analisa outro litígio, não caberia manifestação sobre compensação não instaurada.

Conclusão quanto ao Recurso Voluntário

De livre convicção, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, entendo por reformar parcialmente a decisão recorrida, conhecendo do recurso voluntário, rejeitando as preliminares e, no mérito, dando-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os pagamentos a título de PLR baseados nas convenções coletivas relacionado a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2013, março de 2013, agosto de 2013, fevereiro de 2014, agosto de 2014 e dezembro de 2014", os pagamentos a título de PLR baseados no acordo coletivo de 2012 relacionado a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2013, março de 2013", os pagamentos a título de PLR de Administradores (PLA) contribuintes individuais e os pagamentos a título de Gratificação aos Administradores contribuintes individuais.

Dispositivo

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para excluir do lançamento os pagamentos a título de PLR baseados nas "convenções coletivas" relacionado a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2013, março de 2013, agosto de 2013, fevereiro de 2014, agosto de 2014 e dezembro de 2014"; os pagamentos a título de PLR baseados no acordo coletivo de 2012 relacionado a rubrica "Participação nos Lucros ou Resultados de Empregados - fevereiro de 2013, março de 2013"; os pagamentos a título de PLR de Administradores (PLA) contribuintes individuais; e os pagamentos a título de Gratificação aos Administradores contribuintes individuais.

É como Voto.

(assinado digitalmente)
Leonam Rocha de Medeiros - Relator