



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.721289/2013-33
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-012.680 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de maio de 2024
Recorrente COMPANHIA CATARINENSE DE ÁGUAS E SANEAMENTO CASAN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/04/2009 a 30/06/2010

PRÊMIO NÃO EVENTUAL PAGO EM PROPORÇÃO AOS LUCROS OBTIDOS.NECESSÁRIA SUBMISSÃO À LEI ESPECÍFICA

O pagamento não eventual de prêmio realizado sistematicamente por anos e em proporção aos resultados obtidos pela companhia deve obedecer à sistemática estabelecida na Lei nº 10.101 de 2000 especialmente quanto ao cumprimento do acordo coletivo de trabalho.

DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS A DIRETOR ESTATUTÁRIO NÃO EMPREGADO É SUJEITA AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

A participação nos lucros e resultados por diretor estatutário não empregado é sujeita à incidência das contribuições sociais previdenciárias em razão de não estar albergada na regra isentiva que exige lei tributária específica.

MULTA DE CARÁTER CONFISCATÓRIO.NÃO PRONUNCIAMENTO

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.(Súmula CARF nº 2)

APLICAÇÃO DE TAXA SELIC PARA O CÔMPUTO DOS JUROS DE MORA.POSSIBILIDADE

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares suscitadas no recurso voluntário interposto e, no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Gregório Rechmann Júnior, que deu-lhe provimento parcial, cancelando-se o crédito correspondente à PLR paga aos diretores não empregados.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Duarte Firmino, Gregorio Rechmann Junior, Marcus Gaudenzi de Faria, Andre Barros de Moura (suplente convocado), Francisco Ibiapino Luz (Presidente). Ausente o Conselheiro João Ricardo Fahrion Nuske.

Relatório

I. AUTUAÇÃO

Em 07/05/2013, fls. 4.463, o contribuinte foi regularmente notificado da constituição de créditos tributários para cobrança de contribuições sociais previdenciárias decorrentes de obrigações principais, Auto de Infração DEBCAD nº 51.032.016-3 (Patronal e Administradores) Empresa/Gilrat e Cont. ind/adm; Auto de Infração nº 51.032.017-1 Terceiros, **referentes aos períodos de 04/2009 (PLR-EMPREGADOS), 05/2009 e 06/2010 (PLR-DIRETORES E CONSELHEIROS)** com aplicação de multa de ofício e juros, **totalizando R\$ 1.194.434,02**, conforme fls. 2.

A exação está instruída com relatório (Refisc), fls. 245/255, circunstanciando os fatos e fundamentos de direito, sendo precedida por ação fiscalizatória, Mandado de Procedimento Fiscal MPF nº 0920100.2013.00347, expedido para os períodos de 01/2009 a 12/2009, iniciado em 05/03/2013, precisamente às 10:10 e encerrado em 30/04/2013, conforme fls. 256/257 e 4.459.

Para instruir o processo com os elementos de prova foram juntadas cópias das intimações, acordos coletivos de trabalho, folhas de pagamento, planilhas, além de outros documentos, fls. 258/4.458.

Os créditos foram lançados em decorrência de Participação nos Lucros e Resultados – PLR paga a administradores e trabalhadores de diversas plantas da cia, distribuída aos trabalhadores, 04/2009 e aos diretores e conselheiros, 05/2009 e 06/2010, constatada do cotejo entre a movimentação contábil e DIRF com as GFIPs e folhas de pagamento.

a) PLR distribuídas aos diretores e conselheiros

Conforme consta do Refisc, a PLR distribuída aos administradores da empresa foi considerada salário contribuição, em razão do entendimento quanto a lei que rege a matéria, Lei nº 10.101 de 2000 ser somente aplicável a segurados empregados, para além disso também destacou o relatório que não houve negociação entre as partes, apenas constando do estatuto social da cia:

- a) A PLR dos diretores e conselheiros é fixada a parte, calculada por metodologia diferenciada em relação aos segurados empregados da CASAN. Não alteraria o fato dela ser salário-de-contribuição, mas cumpre registrar que ela não é, tampouco, objeto

de negociação entre as partes. Seu critério de apuração foi solicitado pela presente auditoria no TIFP e no TIF nº 02, sendo explicitado que ela tão somente observa o Estatuto Social da empresa (anexo, Doc. 04) e o artigo 152, §1º, da Lei nº 6.404/1976. Por seu turno, a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) dos segurados empregados é fixada em Acordos Coletivos de Trabalho (acordos anexos, Doc. 05);

b) O pagamento da PLR dos diretores e conselheiros não se encontra vinculada a dos segurados empregados, sequer temporalmente. No ano de 2009, por exemplo, a PLR dos diretores e conselheiros foi paga na competência maio daquele ano, enquanto que os empregados receberam valores a este título no dia 30 de abril.

(...)

12. A participação nos lucros por parte dos administradores pode de fato estar presente em sociedades por ações, de acordo com a Lei nº 6.404/1976, artigos 152, 189 e 190; destarte, **seu pagamento integra o salário-de-contribuição para fins previdenciários, já que sua não-incidência não está contemplada na hipótese contida na Lei nº 8.212/1991, em seu artigo 28, §9º, j.**(grifo do autor)

b) PLR distribuída aos empregados

Entendeu a autoridade tributária que os valores de PLR pagos aos empregados não obedeceram ao Acordo Coletivo de Trabalho - ACT, **pois foram adotados critérios totalmente diferentes, em especial o montante a distribuir de 5% do lucro líquido do exercício anterior previsto no acordo e baseado em assiduidade do trabalhador foi modificado para 2,5% sobre a diferença de faturamento entre 2007 e 2008, a partir de um prêmio intitulado "Produtividade"**:

17. Destaque-se alguns aspectos que aqui interessam, previstos no ACT:

- a constituição de comissão paritária que estabeleceria, até março de 2009, as condições para conferir o abono sobre produtividade;
- a distribuição de 5% (cinco por cento) do lucro líquido de 2008 aos segurados empregados;
- se não fosse ultrapassado o lucro líquido do exercício anterior (2007), seriam descontados os valores pagos em vale alimentação relativos ao abono natalino e a gratificação de férias; se fosse ultrapassado, haveria tão somente o desconto do vale alimentação relativo ao abono natalino;
- o critério para calcular o valor para cada segurado empregado era tão somente a assiduidade.

18. Só que o Acordo não foi cumprido. Em 26 de março de 2013, em resposta a questionamento da presente auditoria sobre o cumprimento do Acordo Coletivo de Trabalho, a Sra. Rita Volpato, responsável pela área de Recursos Humanos da CASAN, assim se pronunciou via correspondência eletrônica - e-mail (cópia do e-mail anexo, Doc. 08 - p. 2)...

19. **De fato, a Participação nos Lucros e Resultados, conforme fixada em ACT, não existiu, nas palavras da própria responsável pela área. Tampouco houve decisão e/ou fixação de critérios complementares por comissão paritária, conforme o próprio ACT previa. "Rasgou-se" o que havia sido acordado no ACT e, em reunião do Conselho de Administração em 26 de março de 2009 (Ata da reunião anexa, Doc. 09), decidiu-se pela concessão em total desacordo ao negociado.** (grifo do autor)

20. A Ata em questão esclarece que a CASAN obteve um lucro líquido em 2008 de R\$ 17,164 milhões, inferior ao lucro líquido de 2007 (R\$ 54,431 milhões). Nessa hipótese, o ACT previa o pagamento de 5% do lucro líquido para os empregados (aproximadamente R\$ 858 mil) a título de PLR, descontados os valores pagos em vale alimentação relativos ao abono natalino e a gratificação de férias.(grifo do autor)

21. Ao invés de assim proceder, foi estipulada a concessão de um "Prêmio de Produtividade" através de critério distinto. Este seria um abono de 2,5% (dois vírgula cinco por cento) sobre a diferença entre o faturamento da empresa nos exercícios 2007 e 2008 (diferença esta que foi de R\$ 40,760 milhões), a ser pago em "Vale-alimentação". Perceba-se que tanto a base de cálculo quanto a alíquota mudaram em relação ao negociado no acordo coletivo. Aplicando-se a alíquota proposta, chega-se a um valor a ser distribuído da ordem de R\$ 1,019 milhões . Finaliza-se a questão com o seguinte trecho, in verbis (grifo do autor)....

II. DEFESA

Irresignado com o lançamento a contribuinte, por advogado assistida, instrumento a fls. 4.519/4.520, apresentou impugnação em 31/03/2013, peça juntada a fls. 4.465 a 4.496, contestando a exação, com suas teses, fatos e fundamentos jurídicos, requerendo a procedência de sua defesa e consequente cancelamento da autuação.

Juntou documentos conforme fls. 4.497 e ss.

III. DECISÃO ADMINISTRATIVA DE PRIMEIRO GRAU

A 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador – DRJ/SDR **julgou improcedente a impugnação**, conforme Acórdão nº 15-35.349, de 24/04/2013, fls. 4.624/4.639, de ementa abaixo transcrita:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DE EMPREGADOS. INOBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS LEGAIS. SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo e as de terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.

MULTA. VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A violação a princípios constitucionais é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

JUROS SELIC. LEGALIDADE.

É lícita a utilização da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para o cálculo dos juros incidentes sobre as contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo Fisco Federal.

O contribuinte foi regularmente notificado da decisão em 15/05/2014, conforme fls. 4.641/4.642.

IV. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 13/06/2014 a recorrente interpôs recurso voluntário, por advogado assistida, conforme peça juntada a fls. 4.644/4.668.

São as alegações:

- PRELIMINARES

- a) Nulidade – interpretação equivocada da legislação pela autoridade e não incidência de PLR distribuída a administradores

Alega erro no entendimento do dispositivo legal aplicável ao caso, pela autoridade tributária, pois afirma a existência de norma que estabelece participação nos lucros pelos administradores, porém não na concepção da Lei nº 10.101, de 2000, mas sim pela Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das sociedades anônimas), conforme o art. 152, *caput* e §§1º e 2º c/c art. 190, 201 e 202 deste diploma legal, portanto estando também excluída do conceito de salário-contribuição, na dicção do art. 28, §9º “j” da Lei nº 8.212, de 1991:

Sendo assim não há que se falar em infração à legislação tributária, posto que a Participação nos Lucros ou Resultados aos Administradores, no caso: diretores e conselheiros, pagos pela Recorrente tem por respaldo a Lei ns 6.404/76 que é instrumento normativo suficiente para permitir a subsunção à norma de isenção tributária veiculada pelo art. 28, § 9e, alínea “j” da Lei n. 8.212/91.

Com efeito, **como os Autos de Infração basearam-se única e exclusivamente na interpretação equivocada da legislação, o que os maculam em absoluto, são ilegítimos e nulos.** Assim, também, é o acórdão ora recorrido, vez que manteve incólumes os lançamentos impugnados. (grifo do autor)

Destarte, impõe-se a reforma do acórdão, com seu conseqüente cancelamento por inocorrência da infração.

- b) Não incidência do tributo previdenciário sobre abono desvinculado e pago de forma eventual e espontânea

Aduz também erro no fundamento legal utilizado na exação, pois que em reunião do conselho de administração da cia (ATA nº 246/2009) deu-se como “prêmio produtividade”, abono desvinculado do salário e de caráter eventual, em nada se confundindo com PLR, tendo por fundamento o art. 28, §9º “e” 7 da Lei nº 8.212, de 1991:

Sendo assim não há que se falar em infração à legislação tributária, posto que neste caso não houve o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados aos segurados empregados, e sim o pagamento de abono eventual expressamente desvinculado do

salário, verba essa sobre a qual não incide como salário-de-contribuição, por estar expressamente prevista no artigo 28, § 9º, alínea "e", item 7, da Lei n. 8.212/91.

Em razão disso conforme amplamente demonstrado, **os Autos de Infração basearam-se única e exclusivamente na interpretação equivocada da legislação, o que os maculam em absoluto, são ilegítimos e nulos.** Assim, também, é o acórdão ora recorrido, vez que manteve incólumes os lançamentos impugnados. (grifo do autor)

Destarte, impõe-se a reforma do acórdão, com seu conseqüente cancelamento por inocorrência da infração.

Acrescenta ainda que não houve valores a serem distribuídos a título de PLR no período.

- **MÉRITO**

- a) Alegação de multa excessiva de 75%

Aduz que a aplicação da sanção possui caráter confiscatório e, nesta medida fere a princípio constitucional, apresentando jurisprudência e doutrina para amparar seu entendimento.

- b) Ilegalidade da aplicação da Taxa Selic para o cálculo dos juros de mora

Entende que houve violação aos princípios da legalidade tributária, da anterioridade e junta jurisprudência.

- **PEDIDO**

Ao final requer o conhecimento e o provimento do recurso interposto ou a redução da multa e afastamento da Taxa Selic.

V. CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA

Houve conversão do julgamento em diligência em sessão plenária deste Conselho de 13/07/2023, conforme Resolução nº 2402-001.274, fls. 4.692/4.698, para juntada dos acordos coletivos de trabalho em cinco anos anteriores e posteriores, além de questionar a Casan quanto à existência ou não de distribuição de PLR nestes períodos.

Após intimada, fls. 4.707/4.719, a recorrente juntou cópia de documentos a fls. 4.725/5.425, reiterando os argumentos de defesa com a informação inicial de que nos anos de 2010 e 2012 localizou pagamentos sob a rubrica “participação nos lucros”, contudo sem identificação da composição para a comissão mista com o fim de estabelecer parâmetros e condições para o pagamento de PLR, fls. 4.723/4.724.

Novamente intimada a responder peremptoriamente o questionamento feito na resolução, fls. 5.426/5.429, a Companhia Catarinense de Águas apresentou resposta a fls. 5.435/5.437 em que informa, entre outros, a distribuição de lucros nos anos de 2007 a 2010 e de 2011 a 2012, não havendo nos anos anteriores e posteriores:

(Resposta)

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal n.º 3, Procedimento Fiscal 0920100.2023.00426, e em complemento e/ou retificação às informações previamente citadas na CT/D 1358, de 15/09/23, a CASAN tem a informar.

ANO / ACT	PAGAMENTO A TÍTULO DE PLR
2003 – 2004	Não
2004 – 2005	Não
2005 – 2006	Não
2006 – 2007	Não
2007 – 2008	Sim (rubrica participação nos lucros)
2009 – 2010	Sim (rubrica participação nos lucros)
2010 – 2011	Não
2011 – 2012	Sim (rubrica participação nos lucros)
2012 – 2013	Não
2013 – 2014	Não

Observações:

Biênio 2003 - 2004: em que pese o texto do ACT deste biênio trazer a informação do pagamento de R\$ 1.300,00 (mil e trezentos reais) a todos os servidores, não foi localizado no sistema de pagamento de pessoal, da Gerência de Recursos Humanos, tal lançamento.

Biênio 2007 - 2008: diferente do informado na CT/D 1358, refinou-se a pesquisa aos empregados, onde se atesta que houve a identificação do pagamento na rubrica "participação nos lucros", competência 05/2008, efetivado para os empregados, não sendo identificado no sistema de pagamento de pessoal, da Gerência de Recursos Humanos, pagamento na referida rubrica aos administradores da empresa.

Biênios 2010 - 2011 / 2012 - 2013 / 2013 - 2014: para estes biênios não foram localizados no sistema de pagamento de pessoal, da Gerência de Recursos Humanos, pagamentos na rubrica "participação nos lucros" aos empregados, tampouco aos administradores.

Para estes períodos, cabe ressaltar que no ano de 2009 a CASAN foi alvo de Processo de Tomada de Contas Especial, motivada pelo Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina.

Acredita-se que por conta deste processo o Conselho de Administração/Diretoria da Empresa tenha sustado o pagamento de participação nos lucros e resultados aos Empregados, Diretores e Conselheiros (exceção ao biênio 2011 - 2012).

Sobre este fato não há qualquer registro documental de decisão do nível estratégico da Empresa no sentido de sustar o pagamento.

Em relatório conclusivo juntado a fls. 5.438/5.448 a autoridade tributária, após análise dos documentos de cópias apresentadas, incluindo-se também aqueles que orientaram a fiscalização realizada por ocasião da constituição do crédito discutido, informou entre outros (i) a uma que no ACT seguinte ao período lançado há idêntica cláusula 39ª de prêmio produtividade, prevendo igualmente o pagamento de 5% sobre o lucro apurado no exercício aos trabalhadores empregados; (ii) a duas que no acordo anterior, 2007/2008, há cláusula

estabelecendo o pagamento de referido percentual (5%), descrita como “abono sobre o lucro líquido”; (ii) a três a existência em anos anteriores de “abono indenizatório” nos respectivos ACTs; (iv) a quatro os acordos de 2009 a 2014, posteriores àquele relativo ao lançamento, a rubrica paga aos empregados passou a se chamar “participação nos lucros”, também utilizando o percentual de 5% sobre o lucro e de até 5% no caso dos ACTs 2013/2014, com o registro da supressão quanto à referência feita nos acordos anteriores à Lei nº 10.101, de 2000:

(Relatório conclusivo)

9. Antes de adentrar na documentação apresentada pela contribuinte, é pertinente mencionar que, quando da fiscalização original, a Casan já havia apresentado os ACTs relativos ao restante do período auditado (ACTs 2009-2010). Eles não foram anexados ao PAF por não terem correlação direta com o crédito tributário relativo aos segurados empregados. Destarte, diante da Resolução, faz-se constar os mesmos como anexos à presente informação (Doc. 01). São 4 (quatro) acordos com entidades sindicais distintas, e todos eles possuem a previsão de pagamento de Participação nos Lucros. Abaixo transcreve-se a redação no "ACT 2009/2010 -Intersindical" (o texto é idêntico nos demais, havendo apenas alteração do número da cláusula - íntegra anexa, Doc. 01):

(...)

10. Perceba-se, inclusive, que a previsão é equivalente à redação do ano anterior (ACTs 2008/2009), referenciada no Relatório Fiscal originário (fls. 245-255) e contidos nos ACTs apensados ao PAF quando do lançamento (fls. 362-400).

11. De todo modo, a contribuinte apresentou, em atendimento ao TIF nº 02, diversos ACTs e Termos Aditivos; desde o biênio 2003/2004 até 2013/2014. De modo a facilitar a análise geral da informação relevante ali contida, optou-se por discriminar o conteúdo desses documentos, no que aqui interessa, em forma de planilha (Doc. 02).

12. Diante disso, compulsando os Acordos Coletivos e eventuais Termos Aditivos, pode-se destacar os seguintes aspectos:

- **Excetuando-se os ACTs 2003/2004, todos os demais têm a previsão de pagamento de verba referenciando-se à Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000** - ou seja, a título de PLR e valendo-se da isenção legal ali prevista;
- No que se refere aos ACTs de **2003/2004**, os dois primeiros apresentados (fls. 4725-4744) já continham previsão de pagamento de participação referenciando-se à legislação de PLR. O segundo deles (fls. 4734-4744) foi objeto de um Termo Aditivo (fls. 4784-4785) alterando a denominação do valor pago: ao invés de ser tratado como "participação" e fazer referência à legislação de PLR, fez-se constar que se tratava de um "abono indenizatório" no mesmo valor;
- Os demais ACTs de **2003/2004** (cinco ACTs - fls. 4745-4783), contém previsão de pagamento de "abono indenizatório" no mesmo valor previsto nos dois primeiros originalmente como pagamento a título de PLR. Ainda, 3 (três) desses 5 (cinco) ACTs contêm previsão de estudos para implementação de PLR;
- Os ACTs de **2004/2005 até 2006/2007** preveem o pagamento de um "abono" fazendo referência à Lei nº 10.101, de 2000 - portanto, a título de PLR. O "abono" em questão é em valor fixo para todos os empregados, e pago em **vale-alimentação**;
- Nos ACTs de **2007/2008**, houve uma alteração que criou uma espécie de condição intermediária entre a situação até então e a sistemática posterior: continuou existindo uma cláusula prevendo o pagamento de um "abono" em

valor fixo, referente à Lei nº 10.101, de 2000, sob a forma de **vale-alimentação**. Contudo, passou a constar uma cláusula adicional prevendo um "abono sobre o lucro líquido", também fazendo referência textual à Lei nº 10.101, de 2000 (mais especificamente a seu artigo 3º). Esse "abono sobre o lucro líquido" seria no percentual de 5% (cinco por cento) do lucro líquido da companhia, descontados o "abono" anterior e a gratificação de férias (outra rubrica prevista em ACTs);

- Os ACTs de **2008/2009** foram apensados quando do lançamento fiscal (fls. 362-400), e já foram devidamente analisados naquele momento. Nesses, o pagamento sobre o resultado da empresa foi alcunhado de "abono sobre produtividade", sendo de 5% (cinco por cento) sobre o lucro líquido (sem previsão dos descontos dos ACTs do período anterior). Retirou-se, desse período em diante, a referência textual à Lei nº 10.101, de 2000;
- Dos ACTs **2009/2010** (já mencionados exordialmente) **até 2012/2013**, a rubrica paga aos empregados no valor global de 5% (cinco por cento) do lucro líquido passa a ser denominada de "Participação nos Lucros";
- Por fim, os ACTs **2013/2014** passaram a conter uma alteração sutil: continuou a haver previsão de pagamento de rubrica denominada "Participação nos Lucros" (ainda sem referência textual à Lei nº 10.101, de 2000), mas seu valor passou a ser "limitado" a 5% (cinco por cento) do lucro líquido.

A autoridade juntou ainda cópia daqueles documentos inicialmente fiscalizados, fls. 5.449/5.503, deu ciência e oportunidade para manifestação da recorrente quanto ao relatório conclusivo, fls. 5.504/5.506, permanecendo esta silente e por fim ratificou o auditor-fiscal seu entendimento quanto à distribuição de lucros realizada, *in casu*, ao arrepio da lei e em proporção aos resultados obtidos pela companhia, não sendo um abono ou prêmio pago aos empregados de modo autônomo, eventual e desvinculado do salário, prática que se perpetuou por anos.

VI. CONTRARRAZÕES

Não consta dos autos a apresentação de contrarrazões.

É o relatório!

Voto

Conselheiro Rodrigo Duarte Firmino, Relator.

I. ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário já foi admitido conforme resolução de fls. 4.692/4.698, donde passo a examinar as preliminares.

II. PRELIMINARES

- a) Não incidência do tributo previdenciário sobre abono desvinculado e pago de forma eventual e espontânea aos trabalhadores

Em sua defesa aduz a recorrente que houve erro no fundamento legal utilizado na exação, pois conforme consta da ATA nº 246, de cópia juntada a fls. 4.537 e ss, houve pagamento do Prêmio Produtividade, **feito em caráter eventual e desvinculado do salário**, em nada se confundindo com distribuição de PLR, inclusive alega que a importância paga aos trabalhadores não é salário-contribuição por outro fundamento legal, art. 28, §9º, e, 7 da Lei nº 8.212, de 1991.

O dispositivo acima referido diz:

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

(...)

§ 9º **Não integram o salário-de-contribuição** para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97) (grifo do autor)

(...)

e) as importâncias: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 1997)

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente **desvinculados do salário**; (grifo do autor)

O Prêmio Produtividade consta da Cláusula Trigésima Nona do Acordo Coletivo de Trabalho – ACT, 2008/2009, fls. 369, tendo como base de cálculo o lucro líquido apurado no Exercício de 2008, com o repasse de 5% deste, em parcela única, aos empregados.

Após conversão em diligência foi suficientemente comprovado o oposto do alegado na defesa em sede de preliminar, já que não se trata referido prêmio de valores pagos aos empregados a título de ganhos eventuais, inclusive no ACT seguinte há idêntica disposição e nos acordos anteriores dispositivo semelhante. Por outro lado, ratifico o entendimento da autoridade de que se trata, *in casu*, de distribuição de lucros realizada ao arrepio da Lei nº 10.101, de 2000, já que ocorrida de modo diverso do pactuado, para além de ser em proporção aos resultados obtidos pela companhia, não caracterizando abono ou prêmio pago aos empregados de modo autônomo, eventual e desvinculado do salário, prática inclusive que se perpetuou por anos.

Melhor sorte teria a companhia se seguisse a opinião jurídica do conselheiro dissidente quanto à inobservância de ACT, fls. 2.715/2.719, conforme consignado na ATA 246 da Reunião do Conselho de Administração datada de 26/03/2009 em que traz a crítica abaixo transcrita:

(Ata 246 – fls. 2.716)

CASAN. O Presidente, acolhendo favoravelmente a proposta apresentada pelo Diretor Financeiro e de Relações com o Mercado, cujo benefício será pago através de “Vale-alimentação” no dia 30 de abril de 2009, submeteu a matéria ao Conselho, que a aprovou por maioria de votos, ficando consignado o voto diferenciado do Conselheiro Jucélio Paladini, que propôs discutir a matéria com o Sindicato visando o cumprimento do ACT (Caput da Cláusula 31) e a constituição de Comissão paritária para definir os critérios de distribuição dos lucros.

Portanto, inexistente interpretação equivocada da autoridade quanto aos fatos, tampouco quanto aos respectivos fundamentos jurídicos utilizados na exatidão.

Sem razão.

- b) Nulidade – interpretação equivocada da legislação pela autoridade e não incidência de PLR distribuída a administradores

Aduz a peça recursal outro erro de entendimento, pela autoridade tributária, quanto ao dispositivo legal aplicável ao caso, pois afirma a existência de norma que estabelece participação nos lucros pelos administradores, porém não na concepção da Lei nº 10.101, de 2000, mas sim pela Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das sociedades anônimas), conforme o art. 152, *caput* e §§1º e 2º c/c art. 190, 201 e 202 deste diploma legal, **portanto estando também excluída do conceito de salário-contribuição**, na dicção do art. 28, §9º “j” da Lei nº 8.212, de 1991.

Trata-se a lide de tema já bastante discutido, debatido e sedimentado nos colegiados deste Conselho, quanto à distribuição de lucros a administradores não empregados, prevista *in casu* no estatuto, fls. 359 art. 41 deste, donde me filio à corrente jurisprudencial trazida no voto do r. Conselheiro LEONAM ROCHA DE MEDEIROS¹ de excertos abaixo transcritos:

Mérito

Como informado em linhas pretéritas, a controvérsia é relativa ao lançamento de ofício e refere-se ao não recolhimento de contribuições incidentes sobre a remuneração paga a segurados contribuintes individuais, não declaradas em GFIP. Consta o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais administradores da companhia (Diretores estatutários não empregados), apurada com base na folha de pagamento, tendo sido verificada na contabilidade a rubrica "PL 2010" - cód. P159, presente na folha de pagamento de 03/2011, na qual foi paga e/ou creditada a administrador da empresa, segurado contribuinte individual da categoria "diretor não-empregado", e não foi considerada como base de cálculo da contribuição previdenciária. Os valores estão em consonância com o declarado pelo contribuinte na DIPJ.

A fiscalização entende que os pagamentos a título de PLR para diretores estatutários não empregados estão sujeitos a comporem a base de cálculo das contribuições e não tendo ocorrido foi realizado o lançamento, enquanto isso a defesa sustenta que em se tratando de trabalhador, ainda que Diretor, impõe-se considerar a imunidade preconizada na Constituição e legitimada na legislação infraconstitucional, incluindo a Lei 10.101, o que não enseja a tributação.

A tese não é nova nesse Colegiado, como, por exemplo, o Acórdão CARF n.º 2202-005.800 de minha relatoria.

O recorrente trabalha em seu recurso capítulos que podem ser apreciados em conjunto, sendo eles: Natureza jurídica dos pagamentos realizados a título de PLR (não incidência de contribuições previdenciárias); Não incidência de contribuições previdenciárias sobre a PLR da empresa paga a contribuintes individuais - Tratamento constitucional conferido aos pagamentos de PLR - Aplicação da Lei 6.404/1976; Adequação dos pagamentos à Lei 10.101/2000; e Caráter eventual dos pagamentos.

¹ Acórdão nº 2202-009.596 - 2ª Seção de Julgamento/2ª Câmara/2ª Turma Ordinária - Carf - Sessão Plenária de 02/02/2023

Nesse horizonte, passo a análise.

- Considerações básicas 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.

Muitas polêmicas interpretativas existem em torno do instituto, inclusive, 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, da realidade fenomenológica apreendida pelos meios de percepção direta ou, melhor sintetizando, do mundo real, parece-me, em regra, correta essa assertiva daquela Egrégia Corte indicando um efeito remuneratório, sendo certo apenas que, para fins jurídicos, quando se cumpre determinados requisitos tem-se o afastamento da concepção fática remuneratória para, assim, não compor base de cálculo de contribuições (vale repetir, que não comporá a base de cálculo, sendo afastada, para fins jurídicos, a sua natureza remuneratória, quando cumpridos requisitos legais). Por isso, para fins previdenciários e sociais, 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.

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. O objetivo finalístico da norma é o bem-estar dos segurados empregados e a integração capital e trabalho em prol da economia nacional.

Vale dizer, a rubrica ou verba conhecida como "PLR" pode ser paga sem repercussão previdenciária e a destinada à Terceiros (Outras Entidades e Fundos), 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, haja vista que, por este processo hermenêutico, deve o exegeta excluí-la do conceito de salário-de-contribuição, afastando-a como base de cálculo para fins de tributação.

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 à 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. Ademais, a Lei n.º 10.101 fala, no art. 2.º, nos empregados (titulares de vínculo de emprego). (grifo do autor)

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)

- PLR dos Diretores Estatutários não empregados

Consta do relatório fiscal que foi efetivado pagamento de PLR aos Administradores Estatutários e que eles não possuem vínculo de emprego. Por sua vez, o contribuinte não nega o fato, mas invoca a não incidência pelos vários argumentos.

Pois bem. Primeiro, não observo que o recorrente tenha demonstrado que o pagamento é eventual ou desvinculado da remuneração, visto ser negociado anualmente como integrando a remuneração global da administração. Segundo, entendo que a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei n.º 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados dos "empregados", não contemplando contribuintes individuais, como, por exemplo, Diretor Estatutário sem vínculo de emprego. Terceiro, a Lei n.º 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Quarto, parece-me intelectivo que a natureza jurídica da disciplina da participação nos lucros da Companhia para os Administradores na forma do art. 152, § 1.º, da Lei 6.404, não se confunde com a natureza jurídica da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) aos empregados, pois

esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores com outros Stakeholders, incluindo a própria Companhia, os Acionistas e de modo geral outros interessados.

Reporto-me, ainda, ao julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, do RE n.º 569.441 (Tema 344 da Repercussão Geral/STF), ocasião em que se consolidou o entendimento no sentido da não incidência da contribuição previdenciária sobre a PLR somente após a regulamentação do artigo 7.º, inciso XI, da Constituição Federal, tendo compreendido que a norma era de eficácia limitada, tendo se operado a eficácia, nas palavras do Supremo, tão somente 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, veja-se o paradigma:

Ementa: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7.º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A

REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7.º, XI, da CF - inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários - depende de regulamentação.
2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.
3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (RE 569.441, Relator Min. DIAS TOFFOLI, Relator p/ Acórdão Min. TEORI ZAVASCKI, Tribunal Pleno, julgado em 30/10/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2015 PUBLIC 10-02-2015)

A tese fixada pela Excelsa Corte reza que (Tema 344/STF): "*Incidência 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, inclusive por se cuidar de julgamento sob a sistemática de repercussão geral, tenho que a lei específica que deu eficácia ao artigo 7.º, inciso XI, da Consolidação Federal, é apenas a Lei n.º 10.101 e na eleição de seus beneficiários o art. 2.º do referido diploma legal determinou a celebração dos planos via negociação entre dois polos distintos "empresa" x "empregados". Decerto, neste contexto, não se aplica a Lei n.º 6.404 e, também, não se defere as benesses para contribuintes individuais (Diretores Estatutários Não empregados).

Logo, se o diretor estatutário representa a empresa, é uma *longa manus* da atuação da pessoa jurídica, então não pode tomar parte na qualidade de empregado para fins de receber PLR na forma da Lei n.º 10.101, por conseguinte agiu corretamente a autoridade fiscal.

Por outra lente, o pagamento com base no Estatuto Social, também não autoriza o pagamento com ausência de incidência previdenciária. Isto porque, a regra de imunidade tornada eficaz na combinação da alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 com a lei específica que disciplina a PLR é somente a Lei n.º 10.101.

A título ilustrativo veja-se, no mesmo sentido, o seguinte posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao interpretar o direito infraconstitucional, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. LEI 10.101/2000.

1. A jurisprudência do STJ é de que a parcela que não sofre a incidência de contribuição previdenciária, no que se refere aos valores pagos a título de participação nos lucros, é aquela paga nos moldes da Lei 10.101/2000. Nesse sentido: REsp 1.216.838/RS, Rel. Ministro Castro Meira, DJe 19/12/2011.

2. Na jurisprudência invocada para rejeitar a pretensão da empresa, o voto condutor do acórdão hostilizado afirma que o simples pagamento de parcela remuneratória, em favor de diretores estatutários, de parcela denominada "participação nos lucros", feito nos termos do art. 152 da Lei 6.404/1976, é insuficiente para comprovar que a empresa tenha adotado uma política efetiva de implantação de participação nos lucros por parte de todos os seus empregados, o que somente poderia ser feito mediante o regime instituído pela Lei 10.101/2000.

3. Recurso Especial não provido.

(REsp 1.650.783/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/09/2017, DJe 19/12/2017)

Em mais um título ilustrativo, no mesmo sentido, cito reiterativamente 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)

Anote-se, ainda, precedentes de minha relatoria, em outra composição, por este Colegiado, Acórdãos ns.º 2202-005.197 e 2202-005.197, decisões de Maio de 2019.

De mais a mais, o pagamento efetivado aos Diretores Estatutários não pode ser tratado como eventual, não habitual, devendo ser descaracterizado e, então, tributado, exigindo-se às contribuições. Ora, eles ocorrem de tempos em tempos, com habitualidade. Desta feita, é irrelevante o debate quanto a periodicidade e demais requisitos do instituto, haja vista que a Lei n.º 10.101 não elegeu os diretores não empregados como classe de trabalhadores aptos ao recebimento da PLR beneficiada. Não é possível sequer pensar em sistema integrativo entre a Lei 6.404 e a Lei 10.101, pois, simplesmente, a Lei das S/A não se aplica para os fins da participação nos lucros, com a benesse do art. 7.º, XI, da CF.

Por conseguinte, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 10.101 para os Diretores Estatutários, por força do art. 2.º do referido diploma legal, de modo que não caberia analisar se os pagamentos foram efetivados de acordo com tal diploma, doutro lado, cabe reafirmar que não se aplica a Lei n.º 6.404 à isenção previdenciária sobre pagamentos de PLR a administradores e/ou diretores não empregados, de modo que não caberia a autoridade fiscal despender análise acerca do enquadramento dos pagamentos nos estritos contornos da regulamentação do estatuto e da Lei n.º 6.404.

Por fim, apenas de forma complementar, estando confortável com os fundamentos desenvolvidos pela DRJ no julgamento de piso, adoto como meus, em adição, aquelas razões de decidir, nestes termos: (...)

No mesmo sentido seguem os acórdãos de ementa abaixo transcrita, de recente relatoria da eminente Conselheira Dra. Ana Cláudia Borges de Oliveira:

(2402-011.824 – 12/07/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017 PLR. DIRETOR ESTATUTÁRIO. NÃO EMPREGADO. CONTRIBUIÇÕES. INCIDÊNCIA. O pagamento de verba a título de participação nos lucros e resultados a diretor estatutário não é regida pela Lei nº 10.101/2000 e sobre ela há a incidência de contribuições previdenciárias.

(2402-012.119 – 12/09/2023)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2009 a 30/04/2012 PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DIRETORES ESTATUTÁRIOS NÃO EMPREGADOS. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA. O pagamento de verba a título de participação nos lucros e resultados a diretor estatutário não é regida pela Lei nº 10.101/2000 e sobre ela há a incidência de contribuições previdenciárias.

Portanto e tal como o deslinde dado na outra preliminar suscitada não houve aqui também erro daqueles fatos e fundamentos jurídicos apontados no lançamento.

Sem razão.

III. MÉRITO

a) Alegação de multa excessiva de 75%

Aduz que a aplicação da sanção possui caráter confiscatório e, nesta medida fere a princípio constitucional, apresentando jurisprudência e doutrina para amparar seu entendimento.

Há que se destacar que a multa de ofício aplicada possui fundamento em na Lei Tributária nº 9.430, de 1996, conforme art. 44, I, donde aplico importante precedente deste Conselho para não me manifestar quanto à inconstitucionalidade do dispositivo em referência:

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (Súmula CARF nº 2)

Sem razão a recorrente.

b) Ilegalidade da aplicação da Taxa Selic para o cálculo dos juros de mora

Entende que houve violação aos princípios da legalidade tributária, da anterioridade e junta jurisprudência e aduz ser ilegal a aplicação da Taxa Selic aplicada para calcular os juros de mora.

Quanto ao tema, igualmente uso como *ratio decidendi* precedente deste Conselho, abaixo transcrito:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Súmula CARF nº 4)

Sem razão a recorrente.

IV. CONCLUSÃO

Por tudo posto, rejeito as preliminares suscitadas e no mérito nego provimento ao recurso voluntário interposto.

É como voto!

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Duarte Firmino