



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

Processo nº 16327.720057/2017-32
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.830 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente BANCO ITAU BBA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2012 a 31/12/2012

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS. INFRINGÊNCIA LEGAL. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. POSSIBILIDADE.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados em desacordo com a lei de regência viabiliza a incidência das contribuições devidas à Seguridade Social, das contribuições para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, bem como das contribuições destinadas a outras entidades ou fundos.

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

A participação no lucro prevista na Lei nº 6.404/1976 paga a administradores contribuintes individuais integra a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. BÔNUS DE CONTRATAÇÃO (HIRING BÔNUS). PAGAMENTO VINCULADO A PERMANÊNCIA DO EMPREGADO NA EMPRESA E EM SUBSTITUIÇÃO DAS VANTAGENS SALARIAIS DEVIDAS DURANTE O PERÍODO DO LABOR. PARCELA DE NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA.

Tendo em vista que o pagamento do bônus de contratação se deu de forma a retribuir os trabalhos prestados na empresa contratante, com expressa determinação contratual de que o mesmo substitui e engloba todas as vantagens que o empregado poderia auferir no exercício de suas funções junto ao contratante, além de exigir-lhe tempo mínimo de permanência na empresa, é de se reconhecer a natureza salarial da verba, devendo compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias lançadas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, §3º, da Lei 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em negar provimento ao recurso voluntário. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra o acórdão nº 09-63.495 - 5ª Turma da DRJ/JFA, que improcedente em parte a impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Adoto o relatório da decisão de primeira instância pela sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

Trata-se de Auto de Infração de contribuições previdenciárias, a cargo da empresa, destinadas à Seguridade Social, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (RAT), no valor de R\$ 269.312.011,68, e das contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA), no valor de R\$ 23.153.550,24.

O Relatório Fiscal de fls. 2/38, explicita o que vem abaixo descrito, em síntese.

A Sociedade Banco Itaú BBA SA é uma sociedade por ações, regida pela Lei nº 6.404, de 1976. Conforme seu Estatuto Social, a administração da sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria. Os Diretores são Administradores da Sociedade, declarados em GFIP como Contribuintes Individuais - Diretor não Empregado e demais Empresários sem FGTS, e em DIPJ como Diretores sem Vínculo Empregatício.

De acordo com o art. 28, §9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991, a participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição, quando for paga ou creditada de acordo com a lei específica. A lei específica, no caso, é a Lei nº 10.101, de 2000. O contribuinte, todavia, efetuou os referidos pagamentos nos moldes previstos na Lei nº 6.404, de 1976.

Os valores de Participação nos Lucros dos Administradores foram contabilizados na conta 8.9.7.10.10-8 - Participação no Lucro Administradores e provisionados na conta 4.9.3.15.00-0 0001 - Provisão Participação Lucro Administradores. Na folha de pagamentos, foram registrados na rubrica 00450 - Participação nos Lucros Administradores, na competência 02/2012, conforme discriminado nos Doc.3 e Doc.4 anexos à autuação.

Por outro lado, a Participação nos Lucros ou Resultados dos segurados empregados se refere às competências 02/2012, 03/2012, 08/2012 e 10/2012. Esses valores foram contabilizados na conta 8.9.7.10.20-1 - Participação nos Lucros - Empregados e estão relacionados na planilha fornecida pelo contribuinte, anexada como Doc.8.

Foram utilizados os seguintes instrumentos para o pagamento da PLR dos empregados: Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) e Modelo de Remuneração Variável - Programa Próprio.

As CCT atenderam a legislação de regência e só foram tributados os valores pagos aos empregados em mais de duas vezes no ano.

Através dos Acordos Coletivos, foram estabelecidos pagamentos de Participação Complementar nos Resultados (PCR). Os valores de PCR pagos aos empregados em mais de duas parcelas no ano foram incluídos no lançamento.

Também foram efetuados pagamentos a título de PLR aos empregados, com base nos Modelos de Remuneração Variável, nas competências 02/2012 e 08/2012:

O Modelo de Remuneração Variável - Plano Próprio apresenta-se como um manual, com diretrizes determinadas unilateralmente pela área administrativa do Banco Itaú BBA. Nele não há aposição de assinaturas, sejam elas dos representantes dos empregados, seja do representante sindical e nem mesmo dos representantes legais da autuada. Também não é possível identificar as datas nas quais os documentos foram elaborados, revisados ou aprovados.

Por outro lado, nos Acordos Coletivos de Trabalho 2011 e 2012, os quais têm por objeto o Programa de Participação Complementar nos Resultados (PCR), há uma cláusula que expressamente reconhece e ratifica os programas próprios mantidos pelo Banco.

Na competência 08/2012, houve pagamentos de PLR através do Modelo de Remuneração Variável, sendo que o Acordo Coletivo de Trabalho referente a este pagamento ocorreu somente em 10/09/2012, o que demonstra a ausência dos empregados na negociação deste Programa Próprio de PLR, contrariando o disposto no art. 2º, § 1º, inciso II da Lei 10.101/2000.

Foram então incluídos, na base de cálculo do lançamento, os valores constantes das rubricas 4100 e 29160 das folhas de pagamento, que se referem a pagamentos efetuados com base no Modelo de Remuneração Variável.

Considerando que a empresa pagou PLR em 02/2012, 03/2012, 08/2012 e 10/2012, não foi cumprida a exigência prevista no §2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000 (na redação anterior à Lei nº 12.832, de 2013), relativa à periodicidade dos pagamentos, os quais não podem ser realizados em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Por esta razão, foram incluídos, na base de cálculo do lançamento, todos os valores pagos a esse título, visto que a PLR é um instituto único.

Conforme a DIPJ de 2012, a empresa iniciou o ano com 2.715 empregados e terminou com 2.754 empregados. Destes, 2442 receberam pagamentos a título de PLR em 02/2012; 2 em 03/2012; 2.432 em 08/2012 e 2.450 em 10/2012.

Em resumo, foram descumpridos os seguintes aspectos:

Ausência de negociação entre as partes para a formalização dos Modelos de Remuneração Variável, contrariando o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.101/00;

Pagamento a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, contrariando o disposto no § 2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/00.

Pagamento de PLR através do Modelo de Remuneração Variável em 08/2012, sendo que o Acordo Coletivo de Trabalho ocorreu somente em 10/09/2012, contrariando o disposto no artigo 2º, § 1º, Inciso II da Lei 10101/2000, que dispõe das metas que devem ser pactuadas previamente.

A base de cálculo utilizada nas autuações é a seguinte:

Em 02/2012 a base de cálculo refere-se a somatória da rubrica 4100- conforme Doc.8- referente ao Modelo de Remuneração Variável que somou R\$ 276.437.676,03 somado ao valor de R\$3.410.649,57 que refere-se aos PLR CCT e PCR ACT dos empregados que receberam em mais de duas parcelas no mesmo civil. Portanto em 02/2012 o total apurado foi de R\$ 279.848.325,58; Em 02/2012 a verba 4100 estava junta com a PLR CCT conforme planilha (Doc 8) elaborado pelo contribuinte. Foi utilizado o valor do Modelo de Remuneração Variável-Programa Próprio.

Em 03/2012 valor lançado de R\$ 3.997,70 referente a CCT de empregados que receberam em mais de duas parcelas no mesmo ano civil e periodicidade inferior a 6 meses.

Em 08/2012 foi lançado a rubrica 4100 valor R\$ 92.456.537,16 mais a rubrica R\$102.151,40 que refere-se ao Modelo de Remuneração Variável, totalizando R\$ 92.558.688,56. Ressalte-se que estes valores previstos para pagamento em 08/2012 só estava previsto no Modelo de Remuneração Variável- Programa Próprio, mesmo porque a PLR CCT foi assinada em 10/2012.

Em 10/2012 foram lançados valores referentes ao PLR CCT e PCR ACT dos empregados que receberam em mais de duas parcelas no mesmo civil e periodicidade inferior a 6 meses somando o valor de R\$ 8.031.273,37.

Outro fato gerador apurado no procedimento fiscal é o pagamento de gratificação a empregados, nos períodos de 01/2012 a 09/2012, 11/2012 e 12/2012. De acordo com o Relatório Fiscal, a empresa efetuou pagamentos referentes a bônus de contratação a empregados contratados no ano de 2012, apurados nas rubricas 525 e 526.

O entendimento fiscal é que esta verba, paga no ato da contratação, negociada entre a empresa e o empregado, fazendo parte do pacote de remunerações para incentivar o empregado a ingressar nos quadros da empresa, denominada no mercado como “luvas”, “hiring bônus” ou bônus de contratação, tem como natureza uma gratificação ajustada, não estando nas hipóteses de isenção previdenciária.

2. Da ciência e da impugnação

O contribuinte teve ciência das autuações eletronicamente, em 24/01/2017 (fls. 781/782), e apresentou impugnação em 23/02/2017, juntada às fls. 786/810, com as alegações abaixo relatadas, em síntese.

Da base de cálculo - nulidade

Inicialmente, o contribuinte alega a nulidade da autuação.

Nesse sentido, afirma que devem ser excluídos os valores de PLR pagos aos empregados somente com base nas CCT ou nos ACT (PCR), visto que não houve nenhum apontamento da autoridade fiscal relativamente aos referidos instrumentos de negociação. Aduz que estes valores foram pagos dentro da periodicidade legal, em 02/2012 e 10/2012, conforme se constata do quadro apresentado no Relatório Fiscal, pelo que restariam em discussão apenas os valores pagos com base nos Modelos de Remuneração Variável.

Argui que essa premissa pode ser verificada em relação aos valores relativos a CCT, dada a diferença entre os valores do quadro fiscal e os valores lançados em 02/2012, de R\$298.478.799,86 e R\$279.848.325,58, respectivamente. Essa

diferença, todavia, não foi considerada nos pagamentos de PCR de 02/2012 e 10/2012 nem de CCT de 10/2012, que permaneceram na base de cálculo.

Diz que, de acordo com o Relatório Fiscal, a base de cálculo foi extraída dos seguintes documentos: Doc.6 - Resumo Folhas de Pagamento, Doc.8 - Rubricas PLR planilha entregue pelo contribuinte e Doc.16 - PLR pago em mais de duas parcelas no ano e periodicidade inferior a um semestre civil. Afirma que o referido Doc.16 não foi localizado nos autos.

Requer, então, a nulidade da autuação, visto que os fatos narrados não se coadunam com os valores lançados ou, no mínimo, a realização de diligência, para validação da base de cálculo.

Dos instrumentos negociais

Em relação aos Modelos de Remuneração Variável, aduz que a participação dos empregados na negociação resta demonstrada na legitimação do conteúdo do documento pela entidade sindical representativa, que assinou o Acordo Coletivo do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR), apresentado no curso na fiscalização e anexado. Nesse sentido, frisa a existência de cláusula que reconhece e ratifica os programas mantidos pelo banco.

Diz que a autoridade fiscal, ao não reconhecer a existência de negociação relativa ao plano próprio, faz uma análise distorcida da legislação que regulamenta a PLR, pois mistura os conceitos de elaboração e negociação do referido plano, através da seguinte afirmação: "Portanto, o objeto dos Acordos Coletivos não foi a elaboração do Modelo de Remuneração Variável - Plano Próprio, mantido pelo Banco Itaú BBA. Os acordos apenas os reconhecem e os ratificam."

Destaca que o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, trata da negociação entre a empresa e os seus empregados e que, no caso, todas as regras estabelecidas foram negociadas com o sindicato dos empregados, tanto que este reconheceu e ratificou todos os objetivos, indicadores e formas de aferição estabelecidos.

Conclui que, se os Modelos de Remuneração Variável foram ratificados e reconhecidos no Acordo Coletivo e fizeram parte do seu conteúdo (Anexo I), "resta óbvio que eles estavam contidos na negociação deste instrumento."

Considera descabida também a alegação de que os programas próprios correspondem a um terceiro instrumento para pagamento de PLR, ao lado da CCT e do ACT, com regras definidas unilateralmente pela autuada.

Reitera que a empresa mantém apenas dois instrumentos para estabelecer a PLR: a CCT e os planos próprios, denominados "Modelos de Remuneração Variável", validados por acordos

coletivos, com condições financeiras diferenciadas para os empregados que deles participam, visando resultados mais efetivos para a empresa.

Argui que a jurisprudência do CARF é no mesmo sentido da tese esposada, conforme decisão que cita, pelo que não pode prosperar a autuação.

Diz ainda haver entendimento, no CARF, de que a assinatura do representante do sindicato é prova suficiente para evidenciar a sua presença nas negociações, que somente pode ser rejeitada se restar configurada a fraude.

Afirma que não procede o entendimento fiscal, segundo o qual a ratificação sindical tomou lugar em momento posterior ao do pagamento efetuado em 08/2012, o que traria desconformidade com a lei, pois os empregados não teriam, até então, ciência das metas a serem atingidas e do desempenho a ser alcançado.

Nesse sentido, alega que as informações sobre metas e regras já eram conhecidas ao longo do período de negociação, tanto pela publicidade da negociação dada pelo sindicato (Doc.4), como pela repetição do regramento de acordos anteriores e subsequentes.

Aduz que as negociações realizadas são complexas e que a atribuição de limite temporal absoluto, para fins de ratificação do acordo ou convenção impede a efetividade da norma prevista na Lei nº 10.101, de 2000, como já decidiu o CARF, em julgado que cita.

Argui que a época do registro pode ser flexibilizada, especialmente quando demonstrada a existência de tratativas em andamento e o conhecimento das linhas gerais do programa de participação pelos empregados, podendo-se ainda admitir a assinatura do acordo quando já iniciado o período de apuração.

Afirma então que eventual descumprimento de requisito formal, por si só, não pode desnaturar o programa de PLR e transformá-lo em verba salarial, sob pena de ofensa à Lei nº 10.101, de 2000, e ao art. 3º do CTN.

Por outro lado, ressalta que o pagamento de maior valor aos empregados ocorreu em 02/2012, após a finalização do acordo Regras do Exercício 2011 - ACT 2010/2011, assinado em 07/06/2010, quando foi possível avaliar as metas fixadas e quantificar o direito de cada trabalhador.

Da periodicidade prevista na Lei nº 10.101, de 2000

Quanto à periodicidade dos pagamentos, explica que a parcela de pagamentos efetuada acima da periodicidade fixada em lei, como apontado pela fiscalização, decorre de mero ajuste nos pagamentos efetuados aos empregados, que não altera a natureza dos valores pagos nem ofende o §2º do art. 3º da Lei

nº10.101, de 2000, conforme julgados do Tribunal Superior do Trabalho e do CARF, que cita.

Nesse ponto, conclui que o não atendimento do interregno previsto na legislação pode, no máximo, fazer incidir a contribuição sobre os pagamentos supostamente excedentes, pelo que é necessário se identificar, por empregado, quais pagamentos não observaram a periodicidade legal, conforme já decidiu o CARF.

Da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores de PLR pagos aos administradores

A este respeito, o impugnante argui que o fato de um diretor ter sido eleito em assembleia e se sujeitar às disposições da Lei nº 6.404, de 1976, para fins de pagamento de PLR, não descaracteriza a verba para fins de isenção ou imunidade da contribuição previdenciária, visto que a Lei nº 10.101, de 2000, não é a única lei específica a que se refere o art. 28, §9º, "j", da Lei nº 8.212, de 1991, que disciplina o assunto, conforme reconhece a autoridade fiscal.

Diz ter cumprido todos os requisitos da Lei nº 6.404, de 1976, conforme documentos que anexa, e ressalta que a natureza da verba PLR não depende da condição de quem a recebe, empregado ou diretor, mas da sua desvinculação da remuneração e da ausência de habitualidade.

Alega que a CRFB, de 1988, consagrou o direito à participação nos lucros e resultados aos trabalhadores e não apenas aos empregados, não havendo nenhuma determinação legal ao contrário, conforme julgados do CARF, que cita.

Da não incidência da contribuição previdenciária sobre o bônus de contratação ("hiring bônus")

O impugnante argui que a verba denominada "hiring bônus" está afastada do conceito de salário de contribuição, previsto no art. 28, I, da Lei nº 8.212, de 1991, porque, a uma, não retribui serviço prestado ou tempo colocado à disposição do empregador, já que antecede a relação de trabalho, e, a duas, porque não é paga com habitualidade, já que é paga uma única vez, antes da contratação.

Aduz que este é também o entendimento do CARF, conforme julgados que cita, e que a isenção da referida verba estaria prevista no art. 28, §9º, "e", item 7, da Lei nº 8.212, de 1991.

Da não incidência de juros sobre multa de ofício

O impugnante alega que, pelo art. 61, caput e §3º da Lei nº 9.430, de 1996, os juros de mora não incidem sobre a multa de mora, mas apenas sobre os débitos tributários.

Entende que, pela mesma razão, não cabe a aplicação de juros sobre a multa de ofício e argui que, se esta estivesse compreendida na referência feita pelo caput aos débitos

tributários, então chegar-se-ia à conclusão absurda de que o §3º do referido artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício.

Diz que o art. 164 do CTN confirma essa conclusão, quando trata de crédito tributário, separando os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades, mesma distinção encontrada no art. 161, caput, do referido Código.

Cita, então, julgados do CARF no sentido da não incidência dos juros, e alega, por fim, que, em sendo estes cabíveis, estariam limitados a 1%.

Do pedido

Requer o cancelamento da autuação, a juntada dos documentos anexos e protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls. 970/986):

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PAGAMENTO EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

Os valores pagos, a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integram o salário de contribuição, estando sujeitos à incidência das contribuições previdenciárias e devidas a outras entidades e fundos.

Em face da referida decisão, a contribuinte manejou Recurso Voluntário, reiterando os mesmos argumentos apresentados na impugnação, acrescentando que a decisão recorrida é nula por não ter apreciado todos os argumentos esposados na peça recursal.

É o Relatório.

Voto

Daniel Melo Mendes Bezerra, Conselheiro Relator

Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche aos demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Preliminar

Nulidade do Auto de Infração

Argui a recorrente a nulidade material do auto de infração em relação aos valores de PLR pagos, uma vez que, segundo seu entedimento, tais valores corresponderiam à CCT e ao ACT, os quais foram considerados regulares pela Fiscalização e ratificados pela

decisão recorrida, que apontou irregularidades apenas nos pagamentos correspondentes à remuneração variável.

Prossegue, aduzindo que apenas a base de cálculo da PLR correspondente à remuneração variável poderia ser tributada, uma vez que os pagamentos com base na CCT e ACT estariam corretos, inclusive quanto à periodicidade dos pagamentos, que se deram apenas nos meses de fevereiro e outubro de 2002.

A recorrente manifesta inconformismo pelo fato de a decisão recorrida não ter se manifestado a respeito, suplicando pela nulidade da decisão por ocorrência de cerceamento ao direito de defesa.

Todavia, a nulidade do lançamento já havia sido suscitada pela ora recorrente por ocasião da impugnação, tendo a decisão recorrida reservado um tópico específico para explicitar que não houve o alegado erro na base de cálculo apontado, cujo cerne pode ser demonstrado pelo parágrafo abaixo transcrito:

Nesse sentido, de acordo com o item 8.4 do mesmo relatório fiscal, a base de cálculo de 02/2012, no valor de R\$ 279.848.325,58, corresponde ao somatório da rubrica 4100 relativa ao Acordo Próprio - Modelo de Remuneração Variável, de R\$276.437.676,03, informado pelo contribuinte (Doc.8, fls. 114), mais o valor de R\$ 3.410.649,57, relativo a PLR CCT e PCR ACT dos empregados que receberam PLR em mais de duas parcelas no mesmo ano civil, listados no Doc.16, fls. 201/743, mais especificamente, fls. 481/613.

Ao contrário do exposto pela recorrente, a decisão recorrida foi cirúrgica ao enfrentar as questões postas na impugnação. Não pode a recorrente querer tratar separadamente os pagamentos baseados na CCT, ACT e plano próprio com remuneração variável, se todos eram parcelas integrantes do PLR da empresa.

Assim sendo, não vislumbro qualquer mácula ou irregularidade capaz de ensejar a nulidade do presente Auto de Infração. Rejeito, pois, a preliminar arguida pela recorrente.

Do Mérito

Hiring Bônus (Bônus de Contratação)

O denominado bônus de contratação já foi objeto de acaloradas discussões nesse Conselho. O debate pretendia definir a natureza jurídica do instituto. Filei-me à corrente dos que entendem que se trata de uma verba de incentivo ao ingresso do segurado em um novo emprego, não podendo ser considerado ganho eventual, por não se tratar de caso fortuito, mas de um evento certo e sabido no momento da admissão, nada mais sendo do que um incentivo financeiro para deixar a nova contratação mais atraente para o obreiro.

Nesse sentido, utilizo-me como minha razão de decidir, pela sua clareza e elocução acerca da matéria, excertos do voto vencedor da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, proferido nos autos do processo nº 16327.721384/2011-16, acórdão nº 9202-005.156 - 2a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

Pela análise da legislação previdenciária, qualquer rendimento pago em retribuição ao trabalho, qualquer que seja a forma de

pagamento, enquadra-se como base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Todavia, tendo-se em conta a abrangência do conceito de salário de contribuição, o legislador achou por bem excluir determinadas parcelas da incidência previdenciária, enumerando em lista exaustiva as verbas que estariam fora deste campo de tributação. Essa relação encontra-se presente no § 9.º do artigo acima citado.

De pronto, afasto qualquer argumentação de que esses ganhos seriam eventuais e por isso estariam livres da tributação em razão da norma inserta no item 7 da alínea “e” do § 9.º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Senão vejamos:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

e) as importâncias:

(...)

7.recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos

expressamente desvinculados do salário; (...)

A interpretação do dispositivo acima não pode ser dissociada daquele inserto no “caput” do mesmo artigo, acima transcrito, mas que não custa apresentar mais uma vez:

Entendo que somente os pagamentos que não guardam relação com o contrato de trabalho podem ser tidos por ganhos eventuais desvinculados, devendo decorrer de condições específicas de um trabalhador, como por exemplo destinação de valores em eventos de doença e outros sinistros fortuitos, sem relação direta ou indireta pela prestação de serviços.

Não há dúvida de que o pagamento de bônus de contratação - Hiring bônus, ou mesmo, gratificação em razão da admissão do empregado (utilizados por algumas empresas) tem relação direta com o vínculo contratual estabelecido entre as partes, e o seu principal objetivo é atrair profissionais para o quadro funcional da empresa, representando, a bem da verdade, um pagamento antecipado pela futura prestação de serviço do trabalhador.

Assim sendo, observa-se que o referido bônus, nada mais é que um artifício para atrair trabalhadores valorizados em seu segmento profissional, funcionando como um diferencial em relação aos concorrentes. Por esse motivo, mesmo que a recorrente tente rotulá-la como mera liberalidade, a rubrica em questão ostenta, no seu âmago, uma ponta de contraprestação, posto que tem por desiderato oferecer um atrativo econômico ao obreiro para com este firmar o vínculo laboral.

Nesse sentido, entendo que a verba intitulada bônus de contratação possui natureza salarial, devendo ser, pois, base cálculo para a incidência da contribuição previdenciária.

Assim, não merece provimento o recurso nesse tocante.

Da Participação nos Lucros e Resultados

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue:

Constituição Federal - 1988

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

(...)

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

(...) (grifos nossos)

Lei nº 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a

remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de

qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

(...) (grifos nossos)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena. O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Assim, somente com a superveniência da Medida Provisória nº 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei nº 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000. Nesse contexto, logicamente, os trabalhadores precisam saber previamente dos critérios e condições acordados com a empresa, constantes daquele instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, dentre outros, de forma que possam, de forma periódica, acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores vinculados ao pagamento da PLR. Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR.

Do exame dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, temos que, afora os parâmetros nela estabelecidos, não constam regras detalhadas sobre as características dos acordos a serem celebrados, de forma que os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos

termos do art. 2º, tem liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.

As disposições contidas na Lei nº 10.101/2000, nos permitem inferir, portanto, que o objeto do acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela atinente à PLR, independentemente de fixação dos objetivos a serem alcançados. Os exemplos reportados na Lei em comento indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, de forma que a natureza jurídica específica de tal verba seja preservada. Assim, o pagamento da PLR não se constitui em mera gratificação legalmente prevista, mas em verdadeiro mecanismo de integração entre o capital e o trabalho, pois, atingidas as metas estabelecidas no acordo ou convenção coletiva, tanto os trabalhadores como os empregadores sairão beneficiados.

Com as considerações acima, passa-se à análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, notadamente quanto à integração ou não da referida verba no conceito de salário de contribuição para fins de determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, assim trata do conceito de salário de contribuição bem como das hipóteses de não-incidência tributária, conforme segue:

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

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

(...)

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

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...) (grifos nossos).

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...) (grifos nossos)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho - CCT são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela Constituição Federal, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e/ou resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei nº 10.101/2000.

A Lei nº 10.101/2000 permite a livre negociação entre as partes, desde que com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos (necessidade de o programa estar vinculado ao alcance do lucro ou dos resultados), e quanto às regras adjetivas (possibilidade de se aferir o cumprimento das metas da empresa, como um todo).

É, portanto, um acordo prévio quanto aos direitos e quanto às obrigações. O Acórdão CARF nº 2401-00.545, de 19/08/2009, é nesse sentido:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Com essas considerações, pode-se perceber que o objetivo do legislador é a integração do trabalhador na empresa, não de forma aleatória, mas efetiva, de modo que uma melhor produtividade, melhor eficiência, ou melhores índices alcançados pelo empreendimento resultem na participação dos empregados no capital social.

Para tanto, a Lei 10.101/2000, pressupõe a existência de regras, as quais, efetivamente, devem ser cumpridas pelas partes.

As partes acordantes são os empregados e o empregador, mas sempre com a participação do Sindicato dos trabalhadores, seja através de um representante indicado pela

entidade (inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000), seja por instrumento de Convenção ou Acordo Coletivo de trabalho (inciso II do referido artigo 2º).

Resta, pois, verificar, para a situação apresentada nos autos, se foram perseguidos nos acordos celebrados os ditames estabelecidos pela lei de regência.

Da Participação da entidade sindical

Consoante relatado, os pagamentos efetuados com base nas Convenções Coletivas de Trabalho (CCT) e Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) não apresentaram irregularidades relevantes. Contudo, o principal instrumento de pagamento do PLR da recorrente, o plano próprio intitulado de Remuneração Variável, teve a participação sindical questionada pela Fiscalização, isso porque o ACT além de apenas ratificar os termos do programa de Remuneração Variável, o fez em momento posterior.

Nesse sentido, a decisão de piso foi simples e objetiva:

Como bem destacado pela autoridade fiscal, se os Acordos Coletivos apenas reconhecem e ratificam os Modelos de Remuneração Variável - Planos Próprios já existentes e mantidos pelo Banco, só se pode concluir que estes não foram objeto de negociação nas discussões que levaram à elaboração dos referidos acordos, até mesmo porque alguns foram elaborados posteriormente à celebração do Acordo Coletivo, como o Modelo de Remuneração Variável de 2011, por exemplo, datado de 01/2011, sendo o ACT de 07/06/2010.

A situação descrita acima se repete para o ano de 2012. As metas estipuladas e critérios de aferição estabelecidos para o pagamento do PLR constam apenas do Modelo de Remuneração Variável, sendo certo que o ACT reconhece e ratifica um modelo que não é do seu conhecimento.

Resta evidente, portanto, que tal reconhecimento e ratificação não tem o condão de demonstrar que os programas próprios observaram o disposto no artigo 2º, inciso I, e §1º, incisos I e II, da Lei nº 10.101/2000:

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

Assim, entendo que, de fato, não há participação sindical para a formação da PLR da recorrente, carecendo de um dos requisitos estabelecido em lei para sua plena regularidade.

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR

São abalizadas as teses que se formaram neste Conselho acerca do momento da assinatura da PLR. Alguns firmaram entendimento no sentido de que a formalização do plano deve ser anterior ao exercício a que corresponde; outros entendem que essa formalização pode

ocorrer mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR.

É sabido que a assinatura do plano representa apenas o encerramento formal de todo um ciclo de negociações, muitas vezes pautadas por inúmeras reuniões para se chegar a um acordo final de PLR, que atenda aos objetivos traçados pela legislação de regência. Assiste razão ao recorrente quando assevera que a Lei nº 10.101/2000 não delimita um marco temporal para assinatura do acordo. Todavia, mesmo não me filiando ao entendimento dos que pensam que a assinatura do programa deve ser obrigatoriamente anterior ao exercício a que se refere, entendo que a formalização da PLR deverá se dar anteriormente ao pagamento de suas parcelas e, ao menos, no decorrer do exercício a que faça referência.

Em relação a data da assinatura do plano, assim dispõe o art. 2º da Lei nº10.101/2000:

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

I- comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; (Redação dada pela Lei nº 12.832, de 2013) (Produção de efeito)

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

No caso dos autos, como bem assinalado pela decisão de piso, houve pagamento da PLR de 08/2012, com base no ACT 2012, datado de 10/09/2012:

Cabe observar que, para que haja isenção das contribuições previdenciárias, o acordo deve necessariamente ser firmado antes do pagamento da verba, isto é, a data do ACT deve ser anterior ao pagamento da PLR, sob pena de os trabalhadores não terem ciência dos objetivos a serem alcançados e das regras a serem observadas no período.

Diante da demonstração de que a PLR foi formalizado em data posterior ao pagamento de uma de suas parcelas, entendo que o mesmo não atende ao aspecto temporal em relação à prévia pactuação das regras/metast.

Da periodicidade dos pagamentos

De acordo com a recorrente, os pagamentos considerados parcelas excedentes pela Fiscalização constituem meros ajustes de parcelas de PLR. Entretanto, suas alegações não merecem prosperar. A uma, porque não restou provada, na medida que não há informação da motivação dos ajustes, a duas, porque a legislação de regência não excepciona os pagamentos.

O art. 3º, § 2º da Lei n. 10.101/2000 é cristalino ao estabelecer que é vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa.

Impende ressaltar que o mencionado dispositivo legal não diferencia o PLR pago em decorrência de CCT ou ACT, portanto o pagamento ocorreu em desacordo com a legislação de regência à época:

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

(...)

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

Desse modo, entendo o pagamento de três parcelas relativas à PLR no ano de 2012 é causa suficiente para se declarar a invalidade do programa em tal exercício

Da PLR paga a Diretores não empregados

Defende a empresa que, diante da imunidade constitucional prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988, a não incidência das contribuições previdenciárias abrange não só os pagamentos a empregados a título de PLR, como também a diretores não empregados.

Adiciona que a própria Lei nº 6.404, de 1976, lei especial que regula as sociedades anônimas, dá guarida ao pagamento de PLR aos administradores estatutários, cumprindo, desse modo, o requisito estabelecido pela Lei nº 8.212, de 1991, para o fim de escapar à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

Pois bem. A alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzida novamente abaixo, ao afastar a incidência tributária sobre a participação nos lucros ou resultados da empresa paga ou creditada, de acordo com lei específica, está se referindo à Lei nº 10.101, de 2000, a qual é destinada tão somente aos segurados empregados:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)De fato, ao explicitar a norma de não incidência, o inciso X do § 9º do art. 214 do RPS, toma o cuidado de acrescentar a expressão "empregado":

Art. 214 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição,exclusivamente:

(...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...) (GRIFEI)

Isso porque a Lei nº 10.101, de 2000, não trata de pagamentos a trabalhadores não empregados, haja vista constar expressamente em seu corpo o regramento destinado à negociação entre empresa e seus empregados:

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

(...) (GRIFEI)

Mais recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) analisou a disciplina jurídica relativa à participação nos lucros ou resultados prevista no inciso XI do art. 7º da Carta Política de 1988.

Concluiu a Corte Suprema que sendo o preceito constitucional de eficácia limitada, a regulamentação somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada inúmeras vezes até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000, incidindo contribuição previdenciária relativamente aos fatos geradores concretizados antes da vigência daquele ato normativo.

Eis a ementa do Recurso Extraordinário (RE) nº 569.441/RS, submetido a sistemática de repercussão geral, Relator Ministro Dias Toffoli e Redator do Acórdão Ministro Teori Zavascki, julgado na sessão de 30/10/2014:

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, 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.

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.

Recurso extraordinário a que se dá provimento.

De modo que não há como acolher o entendimento de que a expressão "lei específica", contida na alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, refere-se a mais de uma lei ordinária, além da Lei nº 10.101, de 2000, abarcando a distribuição de valores também com base na Lei nº 6.404, de 1976.

Menciona a recorrente, ainda, que as parcelas não podem compor o salário-de-contribuição do trabalhador em razão do cumprimento de todos os requisitos para a distribuição da participação nos lucros aos administradores elencados no art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976.

Para melhor compreensão da previsão contida na Lei das sociedades anônimas, transcrevo o art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976:

Remuneração

Art. 152. A assembléia-geral fixará o montante global ou individual da remuneração dos administradores, inclusive benefícios de qualquer natureza e verbas de representação, tendo em conta suas responsabilidades, o tempo dedicado às suas funções, sua competência e reputação profissional e o valor dos seus serviços no mercado.

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

§ 2º Os administradores somente farão jus à participação nos lucros do exercício social em relação ao qual for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório, de que trata o artigo 202.

Os pagamentos realizados a título de "atribuição estatutária", também conhecidos como "participação estatutária", como ora se cuida, não se equiparam a valores decorrentes da remuneração de capital.

A remuneração do administrador pode ser composta por duas parcelas, uma fixa, conhecida como pró-labore (art. 150, "caput") e outra variável, consistente na participação nos lucros da companhia por ações, conforme definido pelos acionistas (art. 150, § 1º). Em um e outro caso, não há como liberar a empresa da tributação, porquanto as verbas possuem natureza remuneratória.

É verdade que a participação estatutária dos administradores, assim como o pagamento de dividendos aos acionistas, são contabilizadas em contas de patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não mediante débito em contas de resultado do exercício social.

Porém, tal característica contábil comum é insuficiente para agregar a natureza de remuneração do capital à participação estatutária. O dividendo pago a acionista decorre da participação acionária na sociedade, ao passo que a participação estatutária ao diretor não empregado é paga em razão da prestação do trabalho.

Nessa mesma linha, trago à colação decisão da CSRF a seguir ementada:

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.
ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS.
AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO
SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO - INAPLICABILIDADE DA LEI
10.101/2000 E DA LEI 6.404/76.*

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n. 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. Acórdão nº 9202005.705, sessão de 29.08.2017

Destarte, entendo não assistir razão ao recorrente neste tocante.

Logo, escoreito o lançamento fiscal que entendeu pela incidência da tributação sobre os pagamentos à diretores não empregados, a título de participação nos lucros ou resultados.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Ao contrário da tese defendida pela recorrente, a aplicação de juros sobre a multa de ofício é plenamente regular, na medida em que este faz parte do crédito tributário correspondente apurado. O art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o crédito tributário junto com o tributo.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário e de acordo com o CTN esse decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente.

O § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, por sua vez, preconiza:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a

partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, estão incluídos o tributo suprimido ao Erário e a multa proporcional aplicada mediante lançamento de ofício, ou somente o valor do tributo suprimido.

Do preceito acima invocado, destaca-se a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Facilmente se infere que as vertentes multas só nascem porque há tributo devido a ser exigido de ofício. Não houvesse tributo sonegado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Tal deve ser a linha de raciocínio para a exegese do que se pode entender no âmbito da expressão “débitos decorrentes de tributos e contribuições.”

Pelas razões acima referidas, entendo que as multas proporcionais aplicadas em lançamento de ofício, por descumprimento a mandamento legal que estabelece a determinação do valor de tributo administrado pela Receita Federal do Brasil a ser recolhido no prazo legal, estão inseridas na compreensão do § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/1996, sendo, portanto, suscetíveis à incidência de juros de mora à taxa Selic.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para, rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra

Declaração de Voto

Na sessão anterior havia pedido vista dos autos para melhor análise apenas quanto aos termos do lançamento em relação ao Hiring Bonus ou Bonus de contratação, por entender que nesses casos há a necessidade de avaliação do caso concreto.

Após detida análise dos autos, acompanho os termos do voto do I. Relator que bem fundamentado manteve o lançamento quanto a esse ponto.

Com efeito, de acordo com os termos do TVF (fls. 35/36) assim redigido:

"Dessa forma através do Termo de Intimação Fiscal (TIF) de 31/05/2016 a empresa foi intimada a apresentar contratos de luvas ou hiring bonus referente a verba de folhas de pagamento rubrica 525, justificando a não incidência de contribuições previdenciárias desta rubrica.

Doc.18 TIF;

Em resposta o contribuinte afirma que tal verba é uma indenização paga uma única vez e é uma verba indenizatória. Afirma que não está atrelada a cláusula de permanência mínima na empresa, de desempenho ou devolução em caso de descumprimento. Afirma tratar-se de uma negociação no intuito de indenizar perdas decorrentes do emprego anterior e que a formalização efetiva ocorre na primeira folha de pagamento.

- Doc.19- Anexado ao Processo resposta do contribuinte."

Verificando os termos da resposta do contribuinte ainda na fase de fiscalização às fls. 747/749 entendo que o recorrente apenas trouxe meras alegações desprovidas de provas para comprovar o contexto em que realmente ocorreu o pagamento de tais verbas, sendo-lhe que no caso lhe recai o ônus em comprovar que tal valor pago é isento ou não incidente de tributação.

A respeito do assunto apenas no sentido de complementar o voto do I. Relator cito a ementa do Ac. 2301-004.355 da 1ª TO3ª CAM2ª SEC do CARF tendo por Relator o I. Conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa j. 11/03/15, *verbis*:

Ementa(s) Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2005
Autos de Infração sob nº 37.271.7195
Consolidados em 26/06/2010
DECADÊNCIA RELATIVO AO PERÍODO ANTERIOR A MAIO
DE 2005 (INCLUSIVE). COMPROVANTE DE
RECOLHIMENTO EM PARTE. SÚMULA CARF 99.

Nos autos há comprovação de recolhimento, ainda que em parte do que julgado devido, compelindo aplicação da Súmula CARF 99 e ao artigo 150, § 4º do CTN, por determinação do artigo 72 do RICARF.

No caso em tela, como o lançamento é de junho de 2010, encontra-se abarcado pela decadência os lançamentos anteriores a maio de 2005, inclusive.
CO-RESP - INDICAÇÃO DE PESSOAS NO RELATÓRIO DE VÍNCULOS ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO. MANUTENÇÃO.

Trata-se de matéria sumulada pela Corte, obrigando aos seus membros a sua imediata aplicação, por força do artigo 72 do RICARF.

Assim, e de acordo com a Súmula CARF 88, o CORESP, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribue responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PAGAMENTOS DE PLR - AUSÊNCIA PARTICIPAÇÃO SINDICATO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A legislação de regência, Lei nº 10.101/2000, tem como condição sem a qual não ocorrerá a regularidade do PLR a participação do sindicato da categoria na comissão escolhida pelas partes, para aprovar o plano. No caso, não houve participação da entidade sindical nas negociações.

PAGAMENTO EFETUADO A TÍTULO DE ABONO ÚNICO
Abonos salariais únicos com caráter estritamente indenizatório não havendo substituição de eventual aumento salarial, está abarcada pelo art. 28, §9º, “e”, item 7, da Lei 8.212/91, não incidindo contribuição previdenciária.

Pagamento de gratificação variável concedida pela Recorrente a seus empregados, não se trata de remuneração, considerando a sua eventualidade.

No caso em exame, não há nenhum requisito para descaracterizar o abono único e fazer com que incida contribuição previdenciária sobre tal verba. sendo que há nos autos dispositivo prevendo referida verba e expressamente desvinculando do salário tendo em vista ser uma verba de caráter excepcional e transitório.

BÔNUS DE CONTRATAÇÃO. CARÁTER REMUNERATÓRIO COMPENSANDO O TRABALHO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.
A natureza do bônus de contratação tem limiar estreito, podendo configurar como de natureza remuneratória ou indenizatória.

A voluntariedade e a compulsoriedade também revelam-se caminho estreito para definir incidência ou não de contribuição previdenciária.

O que determina a incidência são as peças dos autos, oriundo do comportamento das partes, ou seja, se um ou outro exigiu o ‘bônus de contratação’. Se exigiu, cai na vala dos comuns, se

não exigiu não há incidência de contribuição previdenciária. No caso em tela e de acordo com as peças dos autos houve o pagamento compulsório, pelo fato de a própria Recorrente reconhecer que o pagamento que se realizou foi para atrair profissional de excelência para trabalhar com ela, ou seja, remunerar o trabalho pelo capital.
DOS JUROS. INCIDÊNCIA DEVIDA ATUALIZAÇÃO.
Quanto a cobrança de juros a Fiscalização cumpriu estritamente as disposições legais vigentes, sendo de natureza indeclinável para o Agente Fiscalizador, dado o caráter de que se reveste a atividade administrativa do lançamento, que é vinculada e obrigatória, nos termos do artigo 142, parágrafo único do Código Tributário Nacional.
Recurso Voluntário Provido em Parte

Pelo exposto, acompanho o voto do Relator para negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso