



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.720075/2017-14
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2201-005.168 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 4 de junho de 2019
Recorrente CHINA CONSTRUCTION BANK (BRASIL) BANCO MULTIPLO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

DECADÊNCIA.

A o termo inicial para contagem da decadência é o do pagamento e não da provisão do pagamento da participação nos lucros e resultados ou da participação estatutária de administradores. Não há que se falar em decadência do lançamento perfectibilizado dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto na legislação tributária.

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

Os valores pagos pela empresa aos administradores, sob a denominação “Participação Estatutária” integra o salário de contribuição e compõe a base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, pois não se enquadra nas hipóteses excluídas da tributação pela Legislação Previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS.

Integra o salário de contribuição o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pago em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em votação realizada na sessão 07 de maio de 2019, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência. Quanto ao mérito, em votação realizada na sessão de 04 de junho de 2019, decidiu-se, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões, quanto ao mérito, o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo. Houve alteração na composição do colegiado nas sessões de julgamento em que foram analisadas a preliminar de decadência e o mérito do recurso voluntário. Na votação levada a termo em 04 de junho de 2019, com base nos disposto no § 5º do art. 58 do Anexo II

RICARF, manteve-se o voto proferido, em 07 de maio de 2019, pela Conselheira Fernanda Melo Leal, que participou daquele julgamento na condição de suplente convocada. Assim, quanto à questão preliminar, não votou, na sessão de 04 de junho de 2019, o Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiyama - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Fernanda Melo Leal (Suplente), Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário de fls. 1210/1231 de decisão de fls. 1798/1821 que manteve o Auto de Infração lavrado.

Peço a vênua para transcrever parte do relatório produzido pela decisão recorrida.

No Relatório Fiscal (fls. 140/246), a autoridade lançadora presta informações acerca da ação fiscal, bem assim no tocante à lavratura dos autos de infração supra-referidos.

Em tal relatório é esclarecido que:

A sociedade CHINA CONSTRUCTION BANK BRASIL BANCO MÚLTIPLO S/A, com sede na cidade de São Paulo, tem como objeto social a "prática de operações ativas, passivas e acessórias, inerentes às respectivas carteiras autorizadas (comercial, de investimento, de crédito imobiliário e de crédito, financiamento e investimento), inclusive de câmbio e de comércio exterior, de acordo com as disposições legais e regulamentares aplicáveis", conforme definido no Capítulo II, artigo 4º - Objeto Social - do seu Estatuto Social.

É sociedade por ações, regida pelas disposições da Lei nº 6.404/76.

Período do lançamento do crédito:

Participação nos Lucros dos Administradores - **abril de 2012;**

Participação nos Lucros dos Empregados - **fevereiro a dezembro de 2012;**

Diferença de Contribuições relativas ao RAT ajustado pelo FAP - **janeiro a dezembro de 2012.**

Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas:

(i) As remunerações pagas aos Administradores a título de Participação nos Lucros (Participação Estatutária), sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias;

(ii) As remunerações aos segurados empregados a título de Participação nos Lucros dos Empregados, pagas em desacordo com a legislação específica, sobre as quais não foram recolhidas as devidas Contribuições Previdenciárias;

(iii) As remunerações pagas aos empregados durante o exercício de 2012, sobre as quais não foram recolhidas, de forma completa, as Contribuições relativas ao RAT ajustado pelo FAP.

A autoridade fiscal prossegue no relato dos fatos, detalhando cada fato gerador da obrigação tributária.

Da participação nos lucros dos administradores (estatutária)

Narra que a sociedade é administrada por um Conselho de Administração e uma Diretoria, conforme disposto no Estatuto Social. Por ser uma sociedade anônima, paga participação nos lucros aos diretores com base na Lei n.º 6.404/76, que dispõe sobre as sociedades por ações. Na referida lei há dispositivo que faculta à Companhia que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas, pagar participação nos lucros aos administradores, desde que observado o limite.

Todavia, não desvincula da remuneração tal verba e não cita que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, pois não é o diploma legal que regulamentou a CF/88 e a Lei n.º 8.212/91 no tocante à participação nos lucros ou resultados.

No curso da auditoria fiscal realizada, foi constatado que o contribuinte efetuou pagamentos a seus Administradores sob o título de "Participação Estatutária". Todavia, referidos pagamentos devem sofrer a incidência das contribuições previdenciárias correspondentes porque:

A MP n.º 794/94, convertida na Lei n.º 10.101/00, desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição, a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga aos diretores não empregados e aos membros do conselho de administração (segurados contribuintes individuais) incide contribuição previdenciária.

Então, a participação nos lucros paga aos Administradores nos moldes previstos na Lei n.º 6.404/76 integra o salário de contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

Acosta precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) que se subsumem a sua argumentação.

Da participação nos lucros ou resultados dos empregados

Quanto à participação nos lucros ou resultados dos empregados da sociedade, é regida por diferentes instrumentos, a saber: Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos e Acordos Coletivos de Trabalho de Participação nos Resultados.

As Convenções Coletivas de Trabalho foram celebradas entre os Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários, representados pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro - CONTRAF e a Federação Nacional dos Bancos (FENABAN) e demais Sindicatos dos Bancos.

Os Acordos Coletivos de Trabalho para Regular o Programa de Participação nos Resultados (PPR), complementar à Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) prevista na Convenção Coletiva da categoria bancária foram

celebrados entre CHINA CONSTRUCTION BANK BRASIL BANCO MÚLTIPLO S/A e Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo/CONTEC - Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito.

A autoridade fiscal faz um extenso arrazoado sobre a participação nos lucros ou resultados dos empregados da impugnante à luz das convenções/acordos e legislação de regência. Traça um breve histórico da participação nos lucros ou resultados da empresa no arcabouço legal brasileiro. Junta precedentes do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e doutrinadores que corroboram com a sua linha argumentativa, quando defende o procedimento adequado para que a participação não integre o salário de contribuição, conforme excerto do Relatório Fiscal, *verbis*:

A participação nos lucros ou resultados da empresa não integra o salário de contribuição se realizada na forma da lei específica. Nesse sentido, dispõe a alínea "j", do § 9º, do art. 28, da Lei n.º 8.212, de 1991. Portanto, deve a empresa cumprir as exigências da lei específica, que no caso é a Lei n.º 10.101/2000, sendo a observância dos requisitos da lei indispensável para a caracterização da participação nos lucros ou resultados como parcela desvinculada da remuneração.

Após analisar a farta documentação apresentada pela empresa, aponta que:

Pelo fato de os pagamentos da PLR/PPR, das suas antecipações e de seus adicionais terem sido realizados em desacordo com a legislação vigente (Lei n.º 8.212/91 e Lei n.º 10.101/2000), conforme explicado neste Relatório Fiscal, devem, sobre os respectivos valores, incidir as contribuições previdenciárias e as contribuições sociais destinadas aos terceiros (INCRA e Salário Educação).

Em resumo, foram descumpridos os seguintes aspectos legais:

- Existência de Instrumentos Concomitantes para o Pagamento da PLR/PPR;
- Ausência de regras claras e objetivas;
- Ausência de incentivo à produtividade (previsão de trabalhos rotineiros, inerentes ao contrato de trabalho);
- Retroatividade dos instrumentos utilizados para pagamento da PLR/PPR.

Da contribuição relativa ao RAT ajustada pelo FAP

A autoridade lançadora faz um extenso relato sobre a legislação que rege o RAT e o FAP e aponta que "para o exercício de 2012, o FAP atribuído ao CHINA CONSTRUCTION BANK BRASIL BANCO MÚLTIPLO S/A, foi de 0,8010. Desta feita, seu **RAT Ajustado** é igual a sua alíquota básica RAT, qual seja 3%, multiplicada pelo FAP, isto é, 3% x 0,8010, resultando em **2,4030%** (alíquota final RAT a ser observada no exercício de 2012)". No entanto, "entre janeiro e dezembro de 2012, incluindo o 13º salário, o CHINA CONSTRUCTION BANK BRASIL BANCO MÚLTIPLO S/A declara em GFIP a alíquota básica RAT de 3% e FAP de 0,79, ou seja, um **RAT Ajustado de 2,3700%**".

Relata que a autuada foi questionada em relação ao FAP utilizado no exercício de 2012 a qual respondeu que protocolizou "Formulário de Contestação Online do FAP em 30/11/2011, cujo indeferimento foi publicado somente no Diário Oficial da União de 13/12/2013, portanto em data posterior aos fatos geradores do ano de 2012".

Considerando o indeferimento total da contestação, foram lançadas as diferenças de contribuições sociais resultantes da aplicação das alíquotas de **2,4030% e 2,3700%** incidentes sobre as remunerações dos empregados que prestaram serviços junto ao CHINA CONSTRUCTION BANK BRASIL BANCO MÚLTIPLO S/A durante exercício de 2012.

O autuado foi cientificado do AI, em 31 de janeiro de 2017, pessoalmente (fls. 1648/1649).

Impugnação

O autuado foi cientificado do AI e apresentou impugnação (fls. 1658/1709) alegando, em apertada síntese, o que se relata a seguir.

Em sua defesa, inicia com um resumo dos fatos e aponta a tempestividade da peça impugnatória.

Na sequência informa que realizou o pagamento da diferença de GILRAT decorrente do indeferimento de Contestação Online do FAP relativa ao exercício de 2012, posto que efetivamente devida tal exigência e destaca que discutirá apenas as exigências decorrentes do pagamento de PPR/PLR no ano de 2012 supostamente em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, que no entender da autoridade fiscal autorizaria o lançamento das contribuições sociais, contribuições a terceiros (INCRA e salário-educação) e GILRAT.

Preliminar

Da ocorrência de decadência

Alega que há questão prejudicial a ser enfrentada antes de se adentrar o mérito da obediência ou não do PPR/PLR em questão à legislação, de modo a afastar a incidência das contribuições previdenciárias: a decadência do PPR/PLR devido em 31/12/2011, mas pago somente no ano de 2012.

Traz textos legais e argumenta que deles é possível extrair que o momento de ocorrência do fato gerador das contribuições previdenciárias em relação ao segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço, é no mês em que for paga, **DEVIDA** ou creditada a remuneração, o que ocorre primeiro. Acosta Soluções de Consulta da Cosit que corroboram com sua linha argumentativa.

Então, "**devido o PPR/PLR do ano de 2011 em 31/12/2011; o 1º dia do exercício subsequente para fins do art. 173, Inciso I, do CTN, foi o dia 1º/01/2012, de maneira que a D. Autoridade Fiscal teria até 31/12/2016 para promover o lançamento de ofício contra a Impugnante**".

E assevera que a notificação de lançamento ocorreu no dia 01/02/2017 (*sic*), por conseguinte as contribuições sociais devidas desde 31/12/2011 estão alcançadas pela decadência.

Mérito

Da participação nos lucros e resultados

No mérito, inicia a defesa dizendo que, a fim de impugnar os pontos específicos que a autoridade fiscal afirma que teriam sido violados, tecerá alguns comentários gerais sobre a legislação aplicável ao PPR/PLR e o seu tratamento tributário. Assevera que, com isso:

Irá demonstrar que (i) a participação nos lucros ou resultados da empresa é um direito assegurado constitucionalmente a todos tipos de trabalhadores,

inclusive os empregados e os contribuintes individuais; (ii) essa participação é regulamentada pela Lei n.º 10.101/2000 em respeito aos empregados, e pela Lei das S.A. em respeito aos administradores da empresa (contribuintes individuais); (iii) a legislação previdenciária assegura a não incidência das contribuições previdenciárias sobre as participações de lucros ou resultados de todas as classes de trabalhadores, inclusive empregados e contribuintes individuais; e, por consequência, o Auto de Infração apurado sobre tais ganhos deve ser anulado.

Da participação nos lucros dos administradores

Defende que a participação nos lucros e resultados é um direito garantido constitucionalmente aos trabalhadores em sentido amplo (empregados e contribuintes individuais) já que ambos igualmente contribuem para o alcance dos objetivos definidos pela empresa. Tais valores são desvinculados da remuneração quando pagos ou creditados de acordo com lei específica que vier a regulamentar a referida participação.

Relata que a participação do PPR/PLR ocorreu inicialmente por meio da Medida Provisória n.º 794/94, reeditada várias vezes até a sua conversão na Lei n.º 10.101/2000 e deverá ser objeto de negociação entre a empresa e seus *trabalhadores* (empregados ou administradores), registrado em documento que traz as regras sobre a participação.

Aduz que o entendimento da fiscalização quanto ao oferecimento à tributação da participação auferida pelos administradores amesquinha o conceito de trabalhador previsto na Constituição Federal posto que o conceito de trabalhador deve ser interpretado de forma mais ampla e comum possível, "de modo a abranger todos aqueles que vivem do trabalho, incluídos os administradores".

Defende que, no caso dos administradores, a lei específica mencionada no art. 28, § 9º, alínea "j" da Lei 8.212/911 é a Lei 6.404/76, a Lei das S/A.

Destaca que:

Por isso, é irrelevante o fato do administrador ou membro do conselho de administração da sociedade ser enquadrado na categoria de contribuinte individual. O fato é que o trabalhador recebe, sob a ótica da legislação cível, uma participação nos lucros; não se trata de remuneração pelo trabalho, mas pelo resultado que ele gerou.

Traz doutrina e precedentes do CARF que se subsumem à sua linha argumentativa.

Prossegue, dizendo que:

A interpretação que fundamenta o lançamento ora atacado, viola de maneira frontal o disposto no artigo 110 do CTN2, na medida em que pretende alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressamente no inciso XI, do artigo 7º da Constituição Federal, com o intuito de definir competência e exigir a contribuição previdenciária ora impugnada.

Ato contínuo, defende que, caso se conclua pela incidência das contribuições previdenciárias sobre a participação nos lucros e resultados, a despesa efetuada será dedutível na determinação do lucro real, já que:

A Impugnante entende que os pagamentos têm a natureza jurídica de PLR e, por isso, considerou-os indedutíveis da base de cálculo do IRPJ; porém,

passará a considerá-los dedutíveis, na hipótese de prevalecer a tese segundo a qual tais pagamentos teriam a natureza jurídica de remuneração pelo trabalho.

Da participação nos lucros dos empregados

Relata que a autoridade fiscal apontou que o autuado teria descumprido os seguintes preceitos legais: existência de instrumentos concomitantes para pagamento de PLR/PPR; ausência de regras claras e objetivas no PPR/PLR; ausência de incentivo à produtividade (previsão de trabalhos rotineiros, inerentes ao contrato de trabalho) nos instrumentos de PPR/PLR e retroatividade dos instrumentos utilizados para pagamento de PLR/PPR.

Em relação ao primeiro preceito - existência de instrumentos concomitantes para pagamento de PLR/PPR -, defende que "não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados, não podendo o PPR/PLR ser desconsiderado o pagamento de PLR/PPR baseado em mais de um instrumento, e exigência de cumprimento do quórum do art. 612 da CLT para aprovação do Acordo Coletivo".

Em relação à vigência futura do PPR/PLR, sustenta que "o instrumento de negociação foi celebrado em ano anterior ao ano de 2012, não havendo que se falar em desvirtuamento da rubrica pela vigência retroativa, ou pagamento de remuneração mascarado de PPR/PLR".

Quanto à ausência de regras claras e objetivas, diz que a PPR sempre se vincula a metas e objetivos concretos, não se relaciona com o lucro da empresa. Assim, mesmo apurando prejuízo, se a meta for atingida o empregado terá a sua remuneração no resultado alcançado. Destaca que "não assiste qualquer razão à D. Autoridade Fiscal ao pretender descaracterizar o pagamento do PPR em questão, pois não está condicionado ao lucro da empresa, mas ao cumprimento de meta". Aduz que, existindo previsão de pagamento de valor fixo vinculado ao atendimento de meta, não há incidência de contribuição previdenciária sobre o PPR.

Quanto à remuneração dos executivos (gerentes comercial, superintendente de agência, superintendente regional e executivo regional) que ocorreria de forma totalmente discricionária, supostamente a critério da diretoria estatutária do banco, destaca que é necessário estabelecer a premissa de que a presente discussão se restringe aos cargos em comento, excluindo-se os demais funcionários. Defende que a fiscalização quer tomar parte pelo todo a fim de desqualificar todo o PPR/PLR. Argumenta que na lei não há regras detalhadas sobre os critérios e as características dos acordos celebrados. Ademais, havendo concordância quanto aos métodos de aferição entre a classe de trabalhadores não pode a fiscalização interferir na livre negociação das partes. E "ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas por amor ao argumento, devem-se baixar os autos em diligência para segregar os valores pagos com base na avaliação, dos pagamentos feitos com base na avaliação objetiva prevista na Cláusula 3.1.2 do Anexo I".

Da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Aduz que "nos termos do que estabelece o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, resta evidente que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias". Então, em sendo mantido o lançamento combatido, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício.

Do pedido

Ao final, requer que seja julgada procedente sua impugnação para o fim de considerar totalmente legítimo o PPR/PLR do impugnante, determinando-se o cancelamento dos autos de Infração.

Alternativamente, pede que se considere decaídos os pagamentos devidos em 31/12/2011, ainda que pagos ao longo do ano de 2012 e na "remota hipótese de as verbas pagas aos administradores serem consideradas remuneração (caráter contraprestacional), que esses pagamentos sejam declarados dedutíveis da base de cálculo do IRPJ".

Por fim, "caso se entenda procedente a autuação em relação ao PPR/PLR pago no ano de 2012 aos ocupantes dos cargos de gerente comercial, superintendente de agência, superintendente regional e executivo regional, requer-se sejam baixados os autos em diligência para segregar os valores pagos com base na avaliação, dos pagamentos eitos com base na avaliação objetiva prevista na Cláusula 3.1.2 do Anexo I, do Acordo Coletivo".

Foi proferida decisão de fls. 1798/1181.

Da Decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre (RS)

Sobreveio acórdão proferido pela 7ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento em Porto Alegre (RS), que manteve a autuação tal como lavrada, conforme se constata da ementa abaixo transcrita (fls. 1798/1799):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

A rubrica paga pela empresa aos administradores, sob a denominação "Participação Estatutária" integra o salário de contribuição, base de incidência das contribuições sociais previdenciárias, uma vez que não está incluída nas hipóteses liberadas de tributação pela Legislação Previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EMPREGADOS.

Integra o salário de contribuição pelo seu valor total o pagamento de verbas a título de participação nos lucros ou resultados, quando pago em desacordo com a legislação correlata e sobre ele incidem as contribuições devidas à Seguridade Social.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

DILIGÊNCIA.

A diligência requerida pela impugnante pode ser indeferida pela autoridade julgadora se esta considerá-la desnecessária, por constarem dos autos os elementos suficientes para a análise conclusiva.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DECADÊNCIA.

Não há que se falar em decadência do lançamento perfectibilizado dentro do prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto na legislação tributária.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Recurso Voluntário

Cientificado do Acórdão acima mencionado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário fls. 1883/1919, praticamente repetindo os argumentos apresentados em sede de impugnação.

Após a apresentação do Recurso Voluntário a Recorrente apresentou laudo pericial contábil a fim de demonstrar a procedência de seus pedidos fls. 1971/2010.

O presente processo foi distribuído a este Relator em sessão pública.

Na sessão de julgamento do dia 7 de maio do ano corrente, constou em ata a seguinte decisão:

Vista para o conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra. O Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, relator, votou por rejeitar a preliminar de decadência, no que foi acompanhado pela unanimidade da Turma. No mérito, votou por negar provimento ao recurso voluntário. Não votaram, no mérito, os demais conselheiros.

Através de petição datada de 31 de maio deste ano, o recorrente junta memoriais reforçando a questão da decadência (fls. 2645/2649) e junta ainda, solução de consulta COSIT nº 250 de 23 de maio de 2017 (fls. 2651/2657), na tentativa de ver reconhecida a decadência.

É o relatório do necessário, passo ao

Voto

Conselheiro Douglas Kakazu Kushiya, Relator.

Da Decadência

O Recorrente alega que as contribuições sociais em discussão nos presentes autos estariam decaídas, tendo em vista que o PPR/PLR devido em 31/12/2011, pago em 2012 e por isso, o lançamento deveria ter sido feito até 31/12/2016.

Ainda de acordo com o Recorrente, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial

Apesar de alegar decadência de parte do crédito, esta alegação não merece prosperar, isso porque, como alega, se de fato fosse um plano para pagamento de PLR efetivo, tivemos a celebração do Acordo Coletivo em 19/11/2011, com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2011 e término em 31 de dezembro de 2011.

Conforme restou alegado pela Recorrente, os valores que eram **devidos** desde 31/12/2011 ter-se-ia extinto o direito do Fisco de constituir o crédito tributário em 31/12/2016.

De acordo com suas alegações, a decadência, seria contada a partir do momento em que reconhecida a despesa, nos termos do disposto na Instrução Normativa RFB n.º 971/2009, que estabelece:

Art. 52. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador da obrigação previdenciária principal e existentes seus efeitos:

I - em relação ao segurado:

a) empregado e trabalhador avulso, quando for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, quando do pagamento ou crédito da última parcela do décimo terceiro salário, observado o disposto nos arts. 96 e 97, e no mês a que se referirem as férias, mesmo quando recebidas antecipadamente na forma da legislação trabalhista;

b) contribuinte individual, no mês em que lhe for paga ou creditada remuneração;

[...]

III - em relação à empresa:

a) no mês em que for paga, devida ou creditada a remuneração, o que ocorrer primeiro, a segurado empregado ou a trabalhador avulso em decorrência da prestação de serviço;

§ 2º Para os órgãos do Poder Público considera-se creditada a remuneração na competência da liquidação do empenho, entendendo-se como tal, o momento do reconhecimento da despesa.

Ocorre que, o disposto no parágrafo 2º da Instrução Normativa n.º 971/2009 é norma específica para os órgãos do Poder Público e não se aplica às instituições privadas.

Tanto é assim, que as soluções de consulta COSIT (n.º 9/2016 e 250/2017) mencionadas, são específicas para os órgãos do Poder Público.

Apesar de haver tais dispositivos, a melhor interpretação, a meu ver é a de que o prazo inicial da decadência é o do pagamento e assim, se interpreta as normas que dispõem sobre as contribuições previdenciárias, no âmbito das pessoas jurídicas privadas.

Sendo assim, não há que se falar em decadência.

Valores pagos a diretores a título de Participação nos Lucros e Resultados -

PLR

Com relação a este ponto, trago à baila, trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, a quem rendo homenagens, no acórdão de n.º [2201-004.404](#), julgado em 17/05/2018, nos autos do processo n.º 16539.720002/2017-37:

Sustenta o recorrente que o dispositivo constitucional que trata de PLR não limita tais valores aos empregados, já que prevê que a benesse alcança os trabalhadores em geral.

Afirma que, ao contrário das conclusões da Autoridade fiscal, a não aplicabilidade da Lei n.º 10.101/00 aos lucros e resultados pagos a diretores não empregados e/ou administradores em razão de preceito específico contido na Lei 6.404/76, leva à consequência de incidir tributação previdenciária sobre uma base fora do campo de incidência, por não ser rendimento decorrente do trabalho.

Não sendo este o entendimento, ainda assim não haveria incidência de tributação, já que se trata de valor pago de forma eventual.

Ora, o que está em debate no presente tema é a velha discussão sobre a incidência da contribuição previdenciárias sobre a Participação no Lucros concedida a administradores.

Há quem entenda, por questões de isonomia, que não. Afinal, o administrador seria uma espécie do gênero trabalhador. Há quem entenda que sim, em razão da existência de regramento próprio para tais profissionais.

Sobre o tema, relevante tratarmos da legislação correlata:

A Lei 8.212/91

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

§ 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;

Como se vê, a alínea J do art. 28 limita a exceção à previsão em lei específica, que, neste caso, é a Lei 10.101, de 19/12/2000, que regula o disposto no art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, assim dispondo:

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: (...)

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.

Pela leitura dos excertos acima, constata-se que a exclusão do conceito de salário de contribuição alcança apenas aqueles que mantenham vínculo de emprego com a empresa, não beneficiando os contribuintes individuais.

Por outro lado, a Lei 6.404/76, lei das sociedades por ações, assim dispõe:

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.

Assim, vê-se que os administradores têm suas possibilidade de participação nos lucros definidas em lei específica para as sociedades por ações e para a sua condição de dirigente da instituição.

Desta forma, estender aos administradores o benefício da Lei 10.101/2000, ao contrário de impor algum tratamento igualitário, importaria a criação de tratamento ainda mais desigual, pois os empregados não têm direito à participação nos lucros ou as benesses contidas no art. 152 da 6.404/76.

Ademais, dar a estes profissionais a possibilidade de definir, sem qualquer controle prático, aquilo que terão direito de receber a título de PLR, seria extirpar a força normativa e reconhecer sem qualquer utilidade os termos e limitações estabelecidos pelo art. 152 da Lei das SA, que visa, em particular, proteger os acionistas da empresa e o interesse público, representado pela estabilidade e confiança do mercado de capitais, um dos pilares da economia do país.

Ainda, com relação à alegada legitimação da desoneração da participação nos lucros com base na Lei 6.404, a lei específica mencionada na Constituição e na alínea "j" do § 9.º do art. 28 da Lei 8.212 é unicamente a Lei 10.101, que tratou, efetivamente, com especialidade própria acerca da participação nos lucros e resultados, exigindo prévia negociação, não podendo ser invocar o art. 152, § 1.º, da Lei das S/A. Aliás, a Lei 6.404 trata com especialidade acerca das Sociedades por Ações não tendo viés previdenciário ou trabalhista. Deveras, a meu ver 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 trabalhadores, pois esta tem natureza de direito social e aquela de direito societário regulando os interesses que poderiam ser conflitantes dos Administradores, da própria Companhia, dos Acionistas e de modo geral de quaisquer prestador de serviço.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), já se debruçou sobre o assunto:

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)

No caso, não merece reparos a decisão de piso, quanto a este ponto.

Pagamento de PLR

Melhor sorte não assiste à Recorrente quanto a este tópico, uma vez que, para fazer jus à isenção quanto a este pagamento, deveria cumprir à risca o que determina a Lei nº 10.101/2000.

Vejamos o que dispõe a 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;~~

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.

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

Analisando-se a Convenção Coletiva de Trabalho 2010/2010 (fls. 567/589) nota-se apenas a previsão de ajuste e implementação de PLR até 1º de setembro de 2010 (fl. 571).

Por outro lado, mencionada convenção coletiva não cumpriu com os requisitos da legislação, quais sejam:

- ser um instrumento de integração entre capital e trabalho;
- servir como incentivo à produtividade;
- ter regras claras e objetivas, podendo ser considerados como critérios e condições:

- a) índices de produtividade, qualidade ou lucratividade,
- b) programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados;
- c) não constitui base para qualquer encargo trabalhista ou previdenciário; e
- d) a periodicidade do pagamento não poderá ser inferior a um semestre.

Em outros termos, conforme trabalho feito pela autoridade lançadora, que analisou exaustivamente a documentação que teria sido utilizada como base para o pagamento da participação nos lucros ou resultados" e as conclusões e apontamento foram relatados

minuciosamente, nos itens 7 e 8 do do Relatório Fiscal (fls. 150/213). Em resumo, aduz que foram descumpridos os seguintes aspectos legais:

- Existência de Instrumentos Concomitantes para o Pagamento da PLR/PPR;
- Ausência de regras claras e objetivas;
- Ausência de incentivo à produtividade (previsão de trabalhos rotineiros, inerentes ao contrato de trabalho);
- *Retroatividade dos instrumentos utilizados para pagamento da PLR/PPR.*

Cotejando o que fora relatado pela autoridade fiscal (itens 7 e 8 do Relatório Fiscal - fls. 150/213) e as contrarrazões apresentadas pela impugnante (item III.3 da Impugnação - fls. 1.688/1.706), por maior esforço que a defesa faça para defender a legitimidade dos documentos/procedimentos, resta evidente que os valores pagos ou creditados, pela impugnante, a título de PLR, aos segurados empregados a seu serviço, foram efetuados em desacordo com a Lei n.º 10.101, de 2000.

Veja-se:

Existência de Instrumentos Concomitantes para o Pagamento da PLR/PPR

A autuada utiliza-se de instrumentos concomitantes para pagamento da participação sobre lucros ou resultados e faz a leitura da lei específica de forma diversa àquela da fiscalização. No entanto, a interpretação da lei é literal, já que se trata de outorga de isenção tributária. O art. 2º da Lei nº 10.101/2000 não admite pluralidade de procedimentos para fins de negociação entre as partes no tocante à participação, mas a eleição de apenas um entre aqueles nela previstos.

Ausência de regras claras e objetivas e ausência de incentivo à produtividade a fiscalização aponta que:

Os acordos utilizados não incentivam a produtividade, vez que não preveem regras claras e objetivas para o pagamento da participação, as metas a serem atingidas pelos beneficiários, nem seus mecanismos de aferição e critérios de avaliação, além de estabelecerem a existência de uma parcela mínima obrigatória de PLR de igual valor para todos os empregados e sem relação com qualquer plano de metas. Os objetivos são compostos de encargos regulares decorrentes dos contratos de trabalho, não contendo a especificação de qualquer fim extraordinário a exigir o esforço adicional dos trabalhadores, sendo ainda de caráter subjetivo em alguns casos. Ademais, os mecanismos de aferição e critérios de avaliação, encontrados somente nas Avaliações de Desempenho e não nos Acordos de PLR, apresentam caráter eminentemente subjetivo.

A defesa diz que o PPR "sempre se vincula a metas e objetivos concretos, não se relacionando com o lucro da empresa", "não está condicionado ao lucro da empresa, mas ao cumprimento de meta". Também, reduz parte da discussão aos cargos dos executivos.

Ora, satisfeito o seu conceito jurídico, a PLR deve ser um recurso extra que é pago ao empregado em virtude da obtenção de um ganho de produtividade que empregador e empregado, previamente, se comprometeram a alcançar. No entanto, a tal PLR promovida pela autuada coaduna-se como reposição do valor real do salário, ou parte dele, ao não cumprimento dos encargos sociais correspondentes, já que nos documentos apresentados pela impugnante não constam quaisquer regras objetivas para o atingimento de metas de produtividade de modo a ensejar o pagamento da PLR disciplinada na forma da

Lei n.º 10.101, de 2000, e muito menos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do que foi acordado.

Retroatividade dos instrumentos utilizados para pagamento da PLR/PPR

A fiscalização demonstra cabalmente que os instrumentos utilizados para pagamento da PLR/PPR do ano-calendário 2011 são retroativos. Os Acordos Coletivos foram celebrados em 19/11/2011 com vigência retroativa a 01 de janeiro de 2011 e término em 31 de dezembro de 2011. A defesa argumenta que os acordos foram assinados em ano anterior ao de 2012 e que a fiscalização pretende, na verdade, descaracterizar o PPR/PLR da impugnante do ano de 2011 para fazer incidir as contribuições previdenciárias já decaídas desde 01/01/2017.

No entanto, a defesa equivoca-se. A inexistência de acordo prévio à aquisição do direito, para pagamento de participação nos lucros e resultados, desatende ao art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, fazendo com que incidam contribuições sociais sobre a verba em comento. Além disso, veja-se que a Convenção Coletiva de Trabalho sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos em 2011 juntada às fls. 342/350 não tem valor jurídico, já que não foi assinada por nenhuma das partes.

Pelo exposto, tais verbas não aproveitam a isenção estabelecida no parágrafo 9.º, alínea “j”, do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, integrando a base de cálculo (salário de- contribuição) das contribuições previdenciárias patronais, objeto do presente lançamento. Quanto ao pedido de diligência, entendo esta desnecessária para a resolução da lide, já que se mantém como fatos geradores a totalidade dos valores pagos a título participação nos lucros ou resultados dos empregados, o que faço com supedâneo no artigo 187 do Decreto 70.235, de 1972.

Sendo assim, não há que se falar em preenchimento dos requisitos da Lei n.º 10.101/2000, de modo que não procedem as alegações da Recorrente quanto a este ponto.

Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Sustenta a Recorrente que não deveria haver a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. 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 n.º 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 n.º 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 n.º 9.716, de 1998)

Mais especificamente, objetiva-se descortinar se, nos débitos a que se refere o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 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.

Entretanto, esta questão já se encontra pacificada neste Egrégio Tribunal, consoante o disposto na Súmula n.º 108:

Súmula CARF n.º 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME n.º 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Conclusão

Pelos motivos expostos, rejeito a preliminar de decadência e voto por conhecer e negar provimento Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Douglas Kakazu Kushiya