



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

**Processo n°** 16327.720382/2016-14  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2201-004.942 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de fevereiro de 2019  
**Matéria** Contribuições Sociais Previdenciárias  
**Recorrente** BV FINANCEIRA SA CREDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2012 a 29/02/2012

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. 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.

**MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESA POR INCORPORAÇÃO. MULTA EXIGIDA DA EMPRESA SUCESSORA. CABIMENTO.**

No que toca à sessão do CTN que trata da "Responsabilidade dos Sucessores", a expressão "créditos tributários" compreende não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias. A transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já definitivamente constituídos, ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

**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 negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Presidente em Exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fofano, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Douglas Kakazu Kushyama, Mônica Renata Mello Ferreira Stoll (Suplente Convocada), Marcelo Milton da Silva Risso e Daniel Melo Mendes Bezerra (Presidente em Exercício). Ausente o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 06-58.124 - 5a Turma da DRJ/CTA, que julgou improcedente a sua impugnação.

Adoto, em parte, o relatório do acórdão recorrido por sua completude e capacidade de elucidação dos fatos:

*O presente processo tem por objeto Autos de Infração lavrados para apuração de contribuições sociais previdenciárias e contribuições destinadas a outras entidades e fundos relativas à competência 02/2012, devidas pelo sujeito passivo BV FINANCEIRA S/A CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO (CNPJ nº 01.149.953/0001-89) na condição de sucessora da empresa CP PROMOTORA DE VENDAS S/A (CNPJ sob nº 06.864.377/0001-75). Os valores totais apurados nos Autos de Infração foram os seguintes:*

*AI relativo à Contribuição Previdenciária da Empresa (fls. 231 a 236)*

CONTR RISCO AMBIENT/APOSENT ESPEC -LANÇ OF	R\$ 557.676,87
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 239.577,98
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 418.257,65
CP PATRONAL - CONTRIB EMPRESA/EMPREGADOR- L O	R\$ 5.138.458,23
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 2.207.481,65
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 3.853.843,67
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)</b>	<b>R\$ 12.415.296,05</b>

*AI relativo à Contribuição para Outras Entidades e Fundos (fls. 238 e 246)*

CONTRIB TERC - SENAC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	R\$ 256.922,91
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 110.374,08
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 192.692,18
CONTRIB TERC - SESC - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	R\$ 385.384,36
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 165.561,12
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 289.038,27
CONTRIB TERC - INCRA - LANÇAMENTO DE OFÍCIO	R\$ 51.384,58
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 22.074,81
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 38.538,43
CONTRIB TERC - SALÁRIO EDUCAÇÃO - LANÇ OFÍCIO	R\$ 642.307,27
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 275.935,20
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 481.730,45
CIDE -CONTRIB TERC - SEBRAE/APEX/ABDI -LANÇ OFÍCIO	R\$ 154.153,74
JUROS DE MORA (Calculados até 06/2016)	R\$ 66.224,44
MULTA PROPORCIONAL (75%)	R\$ 115.615,30
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (TOTAL)</b>	<b>R\$ 3.247.937,14</b>

*Segundo consta nos Autos de Infração e no Relatório Fiscal de fls. 248 a 278, a infração apurada consistiu na falta de oferecimento à tributação de valores pagos a empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR em desacordo com a lei específica que trata da matéria. O conteúdo do Relatório Fiscal pode ser resumido da seguinte forma:*

*O procedimento fiscal teve início em 23/11/2015, para auditoria da pessoa jurídica CP Promotora de Vendas S/A (CNPJ sob nº 06.864.377/0001-75), a qual foi incorporada pela empresa BV Financeira S.A. Crédito Financiamento e Investimento (CNPJ 01.149.953/0001-89), conforme consta na Ata da Assembléia Geral Extraordinária realizada em 31/07/2013 e na informação prestada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) entregue em 29/08/2013. Nos termos do artigo 132 do Código Tributário Nacional e do art. 496 da Instrução Normativa RFB nº 971/2009, a empresa BV Financeira S.A. Crédito Financiamento e Investimento é responsável pelos créditos tributários apurados na auditoria efetuada na empresa incorporada.*

*Os fatos geradores das contribuições apuradas são as remunerações pagas pela pessoa jurídica fiscalizada a*

*segurados empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados em desacordo com a legislação específica. Essas contribuições não foram recolhidas, nem declaradas em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP. Os valores dos pagamentos de PLR foram obtidos em planilha fornecida pela empresa e confirmados nas folhas de pagamento e na contabilidade da mesma.*

*De acordo com o disposto no art. 7º, XI, da Constituição Federal, do art. 28, § 9º, j, da Lei nº 8.212/91 e do art. 214, § 9º, X, do Decreto nº 3.048/99, a participação nos lucros e resultados só não integra o salário de contribuição quando é paga em conformidade com lei específica. A regulamentação dessa matéria deu-se com a Medida Provisória nº 794/1994, que foi reeditada diversas vezes, até a conversão na Lei nº 10.101/2000, a qual estabelece os requisitos necessários para que a participação nos lucros e resultados seja desvinculada da remuneração.*

*De acordo com a Lei nº 10.101/2000, o programa de participação nos lucros ou resultados deve ser implantado como forma de integrar o capital e o trabalho, sendo imperioso o estabelecimento prévio dos indicadores que serão utilizados para esse fim. Para tanto, é fundamental que a negociação entre o empregador e os empregados se dê com a participação do sindicato da categoria e seja precedente ao período objeto da aferição dos lucros ou resultados, pois os pagamentos a serem efetuados a esse título devem estar vinculados a regras claras e objetivas.*

*Os pagamentos a título de PLR foram encontrados na contabilidade da empresa (conta nº 89710200300005), bem como nas folhas de pagamento (rubrica 066 - PLR Plano Próprio). De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte à fiscalização, esses pagamentos foram realizados com base nos seguintes instrumentos de negociação: a) Termo de PLR dos Empregados, celebrado entre CP Promotora de Vendas S/A e Comissão de Empregados em 22/03/2011, referente ao ano base 2011, com vigência para o período de 01/01/2011 a 31/12/2011; b) Aditivo ao Termo de PLR, celebrado entre CP Promotora de Vendas S/A e Comissão em 04/07/2011, referente ao ano base 2011, com vigência no período de 01/09/2011 a 30/11/2011 e aplicável exclusivamente aos empregados de Negócios Externos.*

*A empresa foi intimada a exibir a ata da eleição dos representantes dos empregados e apresentou Ata de Reunião para escolha da Comissão de Empregados realizada em 27/09/2010. Posteriormente, a empresa foi intimada a apresentar a ata de posse dos membros da Comissão e atas de reunião da empresa com a Comissão, e também para: informar se algum representante do sindicato da categoria participou de alguma reunião da Comissão para tratar de PLR; esclarecer e apresentar documentos que comprovem a comunicação e a publicidade a todos os empregados para participarem da*

*reunião para escolha dos membros da Comissão; esclarecer objetivamente como foram os procedimentos para pagamento de valores a título de PLR. Em resposta, a empresa apresentou Ata de Posse dos empregados membros da Comissão, realizada em 27/09/2010, e também uma Ata de Reunião entre os representantes da CP Promotora de Vendas S/A a Comissão de Empregados, realizada em 27/10/2010. Após análise desses documentos, a fiscalização efetuou nova intimação para maiores esclarecimentos sobre algumas informações prestadas, tendo a empresa apresentado resposta por meio de carta datada de 18/12/2016.*

*Da análise dos documentos e esclarecimentos prestados pela empresa, a fiscalização concluiu que foi a própria diretoria da empresa que escolheu os membros da Comissão, pois os empregados apenas apuseram suas assinaturas em uma lista, concordando com uma nomeação previamente definida pela empresa, de forma obscura e nada transparente. Entendeu-se que não há como reconhecer o caráter de bilateralidade, ou seja, de negociação, pois aos empregados não restou alternativa senão a aceitação da proposta unilateral de nomeação. Destacou-se o fato de que na única reunião de tratativas para o PLR, foi apresentada uma proposta do Termo pela representante da empresa, a qual foi aprovada pela Comissão de Empregados sem que tenha havido uma negociação efetiva.*

*Verificou-se também que não houve participação efetiva do sindicato da categoria dos empregados na definição dos critérios da PLR. Foi efetuada intimação para que a empresa informasse se algum representante do sindicato participou presencialmente de alguma reunião da Comissão, bem como para apresentar documentos que comprovem que houve comunicação ao sindicato para participar da reunião de escolha dos membros da Comissão. Após análise da documentação apresentada pela empresa em resposta a essa intimação, a fiscalização chegou à conclusão de que não houve participação efetiva do representante do sindicato, que atuou como mero telespectador passivo. Destacou-se que: a) o sindicato não integrou de fato a Comissão que celebrou o Termo de PLR datado de 22/03/2011; b) nenhum representante do sindicato esteve presente em qualquer reunião relativa ao acordo de PLR; c) não há evidência de que a minuta do acordo tenha sido enviada ao sindicato da categoria, o que ocorreu foi apenas remessa a posteriori do Termo de PLR para arquivamento, fato esse comprovado por carta emitida pelo sindicato; d) não houve participação do sindicato na celebração do Termo de PLR em 22/03/2011, o qual somente foi assinado pelos representantes do sindicato posteriormente, em 11/04/2011; e) embora a empresa alegue que o sindicato foi convidado a participar das reuniões, nenhum documento comprobatório foi apresentado.*

*Foi apurada também a inexistência de regras claras e objetivas que possibilitassem aos empregados conhecer previamente os requisitos que deveriam ser atendidos para recebimento do PLR. Após análise do Termo de PLR de 22/03/2011, bem como dos*

*respectivos anexos (Anexo I, relativo aos empregados de negócios internos; Anexo II, relativos aos empregados de negócios externos; Anexo III, relativo à avaliação de desempenho), a fiscalização verificou que o Anexo I estabelece como elegíveis ao recebimento do PLR os empregados das áreas de negócios internos, mas em nenhum momento o plano ou o anexo define essa espécie de funcionário. Observou-se também que a cláusula terceira do Anexo I determina que o valor da PLR dos empregados de negócios internos será obtido por meio de uma fórmula que contém um componente (VRI - Valor Referencial Individual) que é atribuído a cada empregado de forma totalmente subjetiva pela empresa. Quanto ao Anexo II, relacionado aos empregados de negócios externos, constatou-se que o pagamento da PLR ficou vinculado à produtividade do empregado, que tem sua meta estabelecida e avaliada de acordo com a produção individual, inexistindo meta para a empresa, mas apenas para o empregado, motivo pelo qual a fiscalização entendeu que se trata de remuneração variável paga de acordo com a produção, consistindo em verdadeira “comissão”, e não PLR. Considerou-se também que no Anexo III é impossível identificar quais são as competências dos empregados avaliadas e a forma de tal avaliação, sendo que quase tudo que se refere à avaliação de desempenho consta somente na intranet da empresa.*

*Em relação ao Aditivo de Termo de PLR, celebrado em 04/07/2011, com o qual foi criado o Anexo II-A ao Termo de PLR, aplicável apenas aos empregados de negócios externos, estabelecendo novas tabelas específicas para o período de 01/09/2011 a 30/11/2011, a fiscalização asseverou que se aplicam todas as observações feitas ao Termo de PLR, acima relatadas (falta de legitimidade da comissão, não participação do sindicato e ausência de regras claras e objetivas), valendo destacar que o Aditivo em questão foi assinado pelos representantes do sindicato somente no dia 18/07/2011, ou seja, posteriormente à sua celebração.*

*A fiscalização discorreu ainda a respeito do art. 3º, caput, da Lei nº 10.101/2000, que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração do empregado, o que demonstra a preocupação do legislador em não permitir que a PLR seja utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pela empresa, haja vista que no exame das folhas de pagamento observam-se diversos casos em que o valor pago a título de PLR excedia em dezenas de vezes o salário base do empregado (havendo casos em que a PLR excede em mais de 50 vezes o salário base do funcionário). Daí conclui-se que na realidade a verba paga a título de PLR nada mais é do que instrumento de premiação/bonificação/comissão, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial, sendo que para muitos empregados a PLR passou a ser a remuneração principal e, como tal, deve integrar o salário de contribuição.*

*O sujeito passivo tomou ciência do Auto de Infração no dia 27/06/2016 (fls. 278) e apresentou impugnação tempestiva no*

dia 27/07/2016 (fls. 282 322), com as alegações a seguir sintetizadas:

*Alega que as verbas incluídas na base de cálculo do lançamento não possuem natureza remuneratória, nem compõem o salário de contribuição dos beneficiários, pois são imunes à incidência previdenciária em razão de terem sido pagas nos exatos termos do Programa de Participação nos Resultados e seu aditivo, devidamente enquadrado na Lei nº 10.101/2000 e com observância do art. 7º, XI, da Constituição Federal. Apresenta um resumo das principais características/previsões do PPR, elenca alguns excertos do termo original do PPR e do seu aditivo, bem como do comprovante de arquivamento do termo no sindicato da categoria.*

*Afirma que as alegações fiscais são insubsistentes, pois além de olvidarem a regularidade da PLR paga, também se distanciam da essência da legislação específica (Lei 10.101/2000), pois resta claro que no caso foi alcançada a integração entre o capital e o trabalho. Destaca o zelo da empresa quanto ao cumprimento da referida lei, tanto na elaboração do PPR e seu aditivo, quanto no cumprimento e no pagamento da verba, podendo-se afirmar com segurança que os requisitos legais foram cumpridos, notadamente na finalidade primordial da PLR, que é a de integrar o capital e o trabalho. Discorre sobre a previsão constitucional de que a PLR é desvinculada da remuneração e imune às contribuições previdenciárias, bem como a respeito da evolução da legislação relativa à PLR. Conclui que a regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, efetuada inicialmente por diversas Medidas Provisórias e por fim pela Lei 10.101/2000, sempre visou garantir a integração entre o capital e o trabalho, de modo que os requisitos legais da PLR não possuem outro objetivo senão assegurar que a PLR atenda a essa finalidade, bem como evitar que as empresas remunerem empregados sob a roupagem de PLR. Desse modo, uma vez cumprida a essência da negociação da PLR entre trabalhadores e empresa, os pagamentos efetuados a esse título não podem ser submetidos à incidência de contribuições previdenciárias, sob pena de desestimular as empresas de concretizar a expectativa constitucional. Salaria que o Auditor-Fiscal discordou de alguns aspectos formais do pagamento da verba, mas não refutou o fato de que houve atendimento da mens legis (integração entre capital e trabalho), restando assim demonstrada a qualificação material da PLR da autuada.*

*Contesta a afirmação da fiscalização de que os empregados não estavam devidamente representados na Comissão que efetuou a negociação da PLR. Afirma que, ao contrário do que entendeu a fiscalização, não foi a empresa quem escolheu os membros da Comissão, mas sim os próprios empregados. Destaca a diferença entre “escolher os membros da comissão” e “indicar/sugerir os candidatos a membros da comissão”, e destaca que no caso, a diretoria da empresa não “escolheu os membros da comissão”, mas limitou-se a “sugerir/indicar os candidatos”. Defende que o*

*fato de haver uma indicação prévia sugerida pela empresa não prejudica a efetiva escolha da comissão, pois se a legitimidade da comissão dependesse de que os empregados indicassem os candidatos, haveria um risco provável de inviabilidade da comissão em razão do enorme número de candidatos possíveis (a empresa possuía 1.390 empregados em 2012), o que prejudicaria a definição da PLR e seu pagamento, o que vai totalmente contra a legislação e a finalidade do instituto. Afirma que a comissão foi formada por representantes de empregados, efetivamente escolhidos pelos próprios empregados mediante aprovação dentre as pessoas indicadas pela diretoria da empresa. Descreve como foi o processo de eleição dos membros da Comissão de Empregados: 1) inicialmente a diretoria da empresa sugeriu ao departamento de recursos humanos alguns nomes de empregados para integrar a Comissão; 2) O departamento de recursos humanos convocou todos os empregados da empresa para a reunião de nomeação dos representantes; 3) a comissão foi formalizada com a aprovação de 89% dos empregados, mediante assinatura de lista. Conclui que a escolha dos representantes dos empregados que integrariam a Comissão coube de fato aos próprios empregados e destaca que não houve qualquer reclamação ou crítica de um ou mais empregados acerca da composição da Comissão. Enfatiza que os próprios empregados seriam os primeiros a se insurgirem e criticarem eventual vício na representação pela Comissão, mas o processo de eleição transcorreu tranquila e regularmente, denotando-se assim a plena integração e respeito entre as partes. Alega ainda que o entendimento fiscal equivale a admitir a criação de regra não prevista na legislação, pois não consta da Lei nº 10.101/2000 qualquer proibição à indicação/sugestão dos candidatos a membros da Comissão dos Empregados.*

*Questiona o entendimento da fiscalização de que não houve efetiva participação sindical na negociação da PLR. Menciona os documentos que comprovam que o Sindicato atuou na negociação e arquivamento do PPR, destacando a assinatura dos representantes sindicais no Termo de PPR e no respectivo Aditivo, bem como o ofício de arquivamento do PPR expedido pelo sindicato. Afirma que esses elementos não deixam dúvidas quanto à efetiva participação sindical no PPR e salienta que a própria autoridade fiscal reconheceu isso ao afirmar que o sindicato “chancelou” tudo quanto decidido. Argumenta que o art. 2º da Lei nº 10.101/2000 não prescreve o modo de atuação do sindicato na sua participação na comissão, mas tão somente estabelece que ele deve integrá-la, sendo inadmissível a descaracterização da participação sindical com base em elementos subjetivos, tais como os indicados pela fiscalização. O argumento do fiscal somente teria lugar se o sindicato simplesmente não participasse da celebração do instrumento que lastreia o pagamento da PLR, o que significa dizer: o descumprimento da Lei 10.101/2000 só estaria caracterizado se o sindicato não assinasse o instrumento e refutasse seu conteúdo. Destaca que no caso o sindicato efetivamente participou da negociação/celebração do PRR, o que é evidenciado pelas assinaturas apostas nos instrumentos (termo original e aditivo) e*

*pela confirmação e aquiescência do sindicato quanto ao arquivamento desses instrumentos. Conclui que resta claro que o Auditor-Fiscal pretendeu aplicar um requisito inexistente na legislação, que é a “efetiva” participação sindical. Argumenta que ainda que não houvesse prova da efetiva participação sindical no PPR, a autuação seria igualmente improcedente nesse ponto, pois os termos da Lei 10.101 reside justamente na existência de debate e negociação entre empregador e empregado, tendo a intervenção do sindicato função essencialmente observadora e aconselhadora, com a finalidade de tutelar os interesses dos empregados. A presença sindical não se presta a conferir higidez à PLR, tampouco para fins previdenciários, pois essa exigência não consta da lei com tal finalidade. Cita texto doutrinário de Sidney Sanches e Kioshi Harada no sentido da não obrigatoriedade da participação sindical no acordo para distribuição de PLR firmado por comissão escolhida pelas partes. Menciona também decisão do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a ausência de intervenção do sindicato nas negociações apenas afastaria a vinculação dos empregados aos termos do acordo, mas não teria o condão de afastar a imunidade de que goza a PLR (REsp nº 865.489/RS).*

*Refuta também a afirmação da fiscalização no sentido de que o PPR não conteria regras claras e objetivas. Afirma que não merece prosperar a afirmação de que o fato de a PLR basear-se em critério de produtividade e estar baseada em metas supostamente estabelecidas e avaliadas segundo a produção individual do empregado relacionada ao seu salário caracterizaria violação aos requisitos da Lei 10.101/2000. Destaca que o art. 2º da Lei conferiu ampla autonomia às partes para elaborar os instrumentos e definir os parâmetros acerca dos direitos substantivos e participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordo. Assim, a legitimidade do acordo de PLR não está condicionada à adoção de critérios e condições fixados em lei, pois o próprio legislador considerou como facultativos aqueles previstos nos incisos I e II do § 1º do art. 2º da Lei 10.101/2000, os quais nada mais são do que uma sugestão do legislador. Nesse sentido, cita o Acórdão nº 9202-0033370 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e afirma que há entendimento pacificado na Câmara Superior do CARF no sentido de que não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos de PLR a serem celebrados. Quanto à afirmação da fiscalização de que não seria possível determinar quem seriam os “empregados da área de negócio internos” mencionados no PPR, afirma que tais empregados são todos aqueles que não se incluem no conceito de “empregados de negócios externos”, sendo tal diferenciação absolutamente clara aos funcionários da empresa. No que tange à afirmação da fiscalização de que a fórmula para obtenção do valor a ser distribuído para os “empregados de negócios internos” conteria um critério subjetivo, alega que o fato de um dos componentes da fórmula levar em consideração valores referenciais não infringe os requisitos da Lei nº 10.101/2000.*

*Quanto à avaliação de desempenho, afirma que o Anexo III do PPR contém os requisitos e condições cujo cumprimento conferia ao empregado o direito ao recebimento do PLR. Destaca que os critérios de avaliação eram definidos em Resultados e Competências, cita trechos do Anexo III e menciona exemplos de cálculo da PLR de alguns empregados referentes ao período autuado. Conclui que assim resta afastada a alegação fiscal de que o plano de PPR não possuiria regras claras e objetivas.*

*- Alega que a PLR paga não foi utilizada como substituição ou complemento da remuneração devida a empregados. Afirma que a Lei nº 10.101/2000 não estabelece que os pagamentos de PLR devam respeitar um limite ou representar certo percentual dos salários dos empregados. Argumenta que seria ilógica qualquer previsão legal que limitasse valores de PLR, pois essa verba visa estimular e premiar o empregado pelo bom desempenho profissional, tendo em vista a integração entre o capital e o trabalho. Nesse sentido, cita texto doutrinário de Sérgio Pinto Martins e os Acórdãos nºs 2301-003.755 e 2301004.320 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, e conclui que não se pode admitir a descaracterização da PLR com base na suposta discrepância em relação ao salário do empregado.*

*Contesta a aplicação da multa de ofício, tendo em vista que as infrações foram praticadas pela empresa CP Promotora de Vendas S/A, a qual foi incorporada pela autuada em 07/2013. Saliencia que o lançamento foi efetuado após a incorporação, motivo pelo qual a incorporadora não pode ser responsabilizada pela sanção, pois nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional, a responsabilidade do sucessor compreende apenas os tributos devidos até a data da incorporação, e não eventuais penalidades ainda não aplicadas. Explica que isso ocorre porque o tributo advém da obrigação tributária nascida com a ocorrência do fato gerador (pré-existente à incorporação), o que não ocorre com a penalidade, a qual advém exclusiva e necessariamente do lançamento de ofício (posterior à incorporação) e não se inclui no patrimônio do sucedido a ser transferido para o sucessor. Nesse sentido, cita textos doutrinários de Pedro Martins Fernandes e Sacha Calmon Navarro Coelho, bem como decisão do Supremo Tribunal Federal e decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Destaca a Súmula nº 47 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, segundo a qual é “cabível a imputação da multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, quando provado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico”, ressaltando, porém, que no presente caso inexistia alegação fiscal nem comprovação de que a CP Promotora e a impugnante estavam sob controle comum e/ou pertenciam a mesmo grupo econômico no período autuado.*

*Afirma que a RFB tem por praxe aplicar juros de mora também sobre a parcela da multa, o que não se afigura correto à luz da legislação tributária, pois sob a ótica dos artigos 113, 139 e 161*

*do Código Tributário Nacional, não há previsão para cobrança de juros de mora sobre multa. Alega que da interpretação sistemática desses preceitos conclui-se que com a ocorrência do fato gerador de um tributo ou de uma multa, surge uma obrigação cujo adimplemento acarreta a incidência de juros de mora, os quais incidem sobre o tributo ou sobre a multa mas não sobre ambos. Destaca que a incidência de juros de mora sobre a multa seria cabível tão-somente na hipótese de multa cobrada isoladamente, conforme previsto no art. 43, parágrafo único, da Lei nº 9.430/96. Invoca também o art. 61, § 3º, da referida lei, que prevê a incidência de juros sobre os tributos e contribuições que não forem pagos no vencimento, os quais não podem ser confundidos com eventuais multas. Em relação a esse tema, cita o Acórdão nº 9101-00.722 da Câmara Superior do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.*

*Ao final, com base nesses argumentos, a empresa autuada requereu o conhecimento e a procedência de sua impugnação, com o conseqüente cancelamento da autuação e exoneração do crédito tributário nela consignada, inclusive no que tange à multa aplicada por fato gerador anterior à incorporação da empresa CP Promotora de Vendas S/A.*

611/636): A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.  
PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO  
ESPECÍFICA.*

*A participação nos lucros ou resultados só pode ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias quando paga pela empresa em total conformidade com a lei específica que disciplina a matéria.*

*MULTA DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE DO SUCESSOR.*

*A responsabilidade tributária da empresa que sucede outra por incorporação abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.*

*INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.  
PREVISÃO LEGAL.*

*A multa de ofício é parte integrante do crédito tributário e, nessa condição, está sujeita à incidência dos juros de mora, conforme previsto nos artigos 113, § 1º, 139, e 161 do Código Tributário Nacional.*

Em face da referida decisão, a contribuinte manejou Recurso Voluntário (fls.644/689), alegando, substancialmente, as mesmas razões da impugnação, acrescentando que:

- ao analisar a ausência de regras claras e objetivas em plano semelhante ao ora autuado, no qual consta, inclusive, componente similar àquele que a Fiscalização afirma corresponder a “valor atribuído pela empresa a seus empregados de forma totalmente subjetiva e, assim, em desacordo com a legislação que proíbe a subjetividade de critérios”, este C. CARF reconheceu a higidez do acordo em disputa no PA nº 16327.721070/2011-13, inclusive, quanto à existência de regras claras e objetivas.

Por fim, requer sejam riscadas as informações desrespeitosas constantes na declaração de voto da decisão recorrida.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

### **Admissibilidade**

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

### **Considerações Iniciais**

De início, impende ressaltar que a decisão recorrida, por maioria de votos, afastou a irregularidade apontada pela Fiscalização em relação à ausência de legitimidade da comissão que representou a empresa na negociação da PLR. Consta na referida decisão, uma declaração de voto em que a recorrente afirma que foram usados termos desrespeitosos em sua fundamentação, requerendo que as palavras utilizadas sejam riscadas, a teor do que dispõe o art. 16, §2º, do Decreto nº 70.235/1972.

Todavia, o pleito da recorrente não pode ser acolhido, a uma, porque o julgador tem liberdade para motivar o seu convencimento, a duas, porque a norma inserta 16, §2º, do Decreto nº 70.235/1972 não é dirigida à autoridade julgadora, mas sim ao contribuinte.

### **Do Mérito**

### **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 legislação de regência.

A decisão de piso afastou a irregularidade apontada pela Fiscalização no que concerne à ausência de legitimidade na representação da comissão de empregados. Contudo, foram confirmadas pela decisão de piso as seguintes irregularidades apontadas pela Fiscalização.

- Participação de representante sindical nas negociações.
- **Existência de regras** claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.
- Os pagamentos efetuados a título de PLR excederiam “várias vezes” o salário base dos empregados, o que denotaria o caráter retributivo de tais verbas, pelo que deveriam integrar a remuneração.

#### **Da participação do representante sindical nas negociações**

Não obstante as informações trazidas pela autoridade fiscal, no sentido de que o representante sindical deixou de participar de algumas reuniões, bem como o fato de o próprio

contribuinte fazer afirmações nesse sentido, é fato incontroverso que os representantes sindicais apuseram suas assinaturas no instrumento que formalizou a PLR em apreço.

Considerando que as cláusulas pactuadas em um acordo de PLR não são de adesão, nem a entidade sindical e seus representantes podem ser considerados partes hipossuficientes, como são os empregados, não posso concordar com o entendimento da autoridade fiscal, o qual foi ratificado pela autoridade julgadora de primeira instância, no sentido de que não houve participação do representante sindical nas negociações da PLR.

A meu ver, somente a ausência de assinatura do representante da entidade sindical no instrumento de PLR poderia levar-me a concluir que o representante não participou das negociações, ou a prova de que tenha ocorrido vício de consentimento em uma assinatura eventualmente apostado sem representar a manifestação de vontade da entidade sindical.

De acordo com a Lei nº 10.101/2000, na redação à época da ocorrência do fato gerador:

*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.*

Como se vê, a lei não prevê formalidades especiais, como a existência de reuniões presenciais registradas. As negociações não tem modo determinado, podendo o meio ser livremente escolhido pelas partes. Diante da assinatura dos representantes sindicais sem aparente vício na manifestação de vontade, presume-me que os termos da PLR foi negociado nos termos exigidos pela lei.

Destarte, entendo que a recorrente não descumpriu o requisito de negociação com a presença de representante indicado pelo sindicato dos seus empregados.

#### **Da fixação de regras claras e objetivas**

Quanto a este aspecto, é necessário salientar que a decisão de piso reformou o entendimento da autoridade fiscal, no sentido de que são claras e objetivas as regras da PLR quanto a definição do grupo de beneficiários “empregados de negócios internos”.

Entretanto, entendimento desfavorável à tese da recorrente foi assentado pela DRJ nos seguintes termos:

*Um dos critérios para pagamento da PLR era a Avaliação de Desempenho, cuja estrutura era composta por “Resultados” e “Competências”. Os “Resultados” eram os previstos nos Anexos I e II. Já as “Competências” estão previstas de forma totalmente genérica, como um “conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes que possibilitam o desempenho de determinada função e o alcance de resultados concretos”.*

*Fica evidente que o Termo do PLR não definiu quais seriam as competências para cada cargo e área de atuação, nem quais seriam os critérios de verificação do atendimento dessas competências. Foi feita apenas uma remissão ao “Dicionário de Competências” constante da intranet da empresa, o que leva à conclusão de que esse elemento da Avaliação de Desempenho não foi definido de forma clara e objetiva. Na verdade, pelo que consta no Termo de PLR, esse item nem foi objeto de negociação entre empresa e empregados, pois na prática a definição ficou a critério da empresa (que evidentemente é responsável pelo conteúdo do seu portal de intranet).*

De fato, a sucedida da recorrente utiliza fórmulas com bases de cálculo desconhecidas e não previamente definidas como, por exemplo, o Valor Referencial Individual (VRI). Em razão disso, o empregado não consegue estimar o valor de sua parcela de PLR e não sabe previamente, portanto, qual o incentivo receberá pela melhoria dos resultados ou do lucro.

Assim, não existia critério de avaliação claro e objetivo, em uma evidente infringência à Lei nº 10.101/2000, mais especificamente ao § 1º do art. 2º:

*Art. 2º (...)*

*(...)*

*§ 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.*

É forçoso reconhecer que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. A forma encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado.

Destarte, entendo que a autoridade lançadora agiu com acerto ao considerar o PLR da recorrente em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

#### **Da PLR como substituição da remuneração**

É certo que a lei não limita os pagamentos de PLR ao empregado, mas a mesma é taxativa ao prevê que tais pagamentos não podem substituir ou complementar a remuneração do empregados.

A Lei nº 10.101/2000 em seu art. 3º veda expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro. Cabe ao intérprete analisar caso a caso, a tentativa de burla à lei. Não me parece razoável e proporcional que um empregado auferindo pouco mais de R\$ 1.000,00 mensais, como foi o caso de Julio Cesar Botega, possa receber R\$ 46.633,04 anuais de PLR, valor esse que corresponde a mais de 40 (quarenta) vezes o seu salário mensal, sem que isso não possa ser caracterizado como uma remuneração disfarçada.

A planilha de fls. 183/230 aponta a discrepância entre a PLR e os salários pagos a vários empregados nos anos de 2012. Para esses obreiros, a meu ver, restou caracterizada a PLR como substituto ou complemento da remuneração, posto que as parcelas recebidas do programa pela sua proporção representavam uma contraprestação pelo trabalho ordinário realizado mensalmente, e não um plus pecuniário pelo incremento produtivo, resultante da integração entre o capital e o trabalho.

Destarte, é imperioso reconhecer que os pagamentos efetuados sob o manto da imunidade, devem ser considerados como integrantes do salário de contribuição, eis que pagos em desacordo com os ditames estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000.

#### **Da imputação de multa de ofício à sucessora**

A questão da exigência da multa de ofício na empresa sucessora encontra-se pacificada no âmbito do Carf, tendo sido objeto da súmula nº 113, a seguir transcrita:

#### *Súmula CARF nº 113*

*A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão, independentemente de esse crédito ser formalizado, por meio de lançamento de ofício, antes ou depois do evento sucessório.*

#### *Acórdãos Precedentes:*

*2401-004.795, de 10/05/2017; 3401-003.096, de 23/02/2016; 9101-002.212, de 03/02/2016; 9101-002.262, de 03/03/2016; 9101-002.325, de 04/05/2016; 9202-006.516, de 27/02/2018.*

Tal entendimento encontra-se também consolidado no STJ, que por ocasião do julgamento do REsp nº 923.012/MG, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC/1973, já transitado em julgado desde 04/06/2013, firmou a seguinte tese, consolidada na Súmula 554 do mesmo tribunal superior:

*"A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão."*

Ainda assim, adiro integralmente à decisão da DRJ por absoluta concordância com os seus fundamentos.

*Cumpre-nos ainda analisar a questão relativa à aplicabilidade da multa de ofício à autuada, eis que as contribuições apuradas referem-se a fatos geradores praticados por pessoa jurídica que foi por ela incorporada em 31/07/2013. Nesse ponto, a impugnante alega que não poderia ser responsabilizada pela multa porque o art. 132 do Código Tributário Nacional dispõe que a responsabilidade da incorporadora abrange apenas os "tributos" devidos até a data do ato de incorporação, e não pelas "penalidades"*

*O mencionado artigo 132 do CTN, assim dispõe:*

*Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.*

*Impende, neste ponto, mencionar que, dentro do Código Tributário Nacional, o artigo 132 está inserido na Seção II - Responsabilidade dos Sucessores, do Capítulo V - Responsabilidade Tributária, do Título II - Obrigação Tributária, do Livro Segundo - Normas Gerais de Direito Tributário. A referida Seção II inicia-se com o artigo 129 que constitui regra geral aplicável a todas as disposições relativas à “Responsabilidade dos Sucessores” (art. 130 a 133) e assim prescreve:*

*Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.*

*Desta maneira, dentro de uma interpretação sistemática, a sucessora é responsável pelos créditos tributários constituídos posteriormente à data do evento da sucessão, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data. Consoante artigo 139 do CTN, o crédito tributário decorre da obrigação principal e a obrigação tributária, nos termos do art. 113, § 1º, do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.*

*Ressalte-se que no artigo 132 não foi excluída expressamente a responsabilidade da sucessora pelas penalidades imputadas à pessoa jurídica sucedida. Assim, não há autorização legal para afastar a exigência da multa de ofício, nos casos de sucessão, como pretende a interessada.*

*A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça respalda esse entendimento, conforme podemos observar:*

*Súmula 554, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/12/2015, DJe 15/12/2015*

*Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.*

*Temas Repetitivos: Tema 382 - Processo REsp 923.012/MG*

*Questão submetida a julgamento: Questão referente à possibilidade ou não de extensão da responsabilidade tributária da empresa sucessora às multas, moratórias ou de outra espécie,*

*aplicadas à empresa sucedida, e não apenas aos tributos por esta devidos.*

*Tese Firmada: A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão.*

REsp 923.012/MG

*TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.*

*A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão. (Precedentes: REsp 1085071/SP, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 08/06/2009; REsp 959.389/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJe 21/05/2009; AgRg no REsp 1056302/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/04/2009, DJe 13/05/2009; REsp 3.097/RS, Rel. Ministro GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/10/1990, DJ 19/11/1990)*

*”(...) A hipótese de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial e, principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), em verdade, não encarta sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente sob outra "roupagem institucional". Portanto, a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. (Sacha Calmon Navarro Coêlho, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 9ª ed., p. 701)*

*(...) 9. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.*

*(REsp 923.012/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/06/2010, DJe 24/06/2010)*

EDcl no REsp 923.012/MG**EMBARGOS DECLARATÓRIOS EM RECURSO ESPECIAL**

*REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS (INCORPORAÇÃO). ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. EXCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO DESDE QUE INCONDICIONAL. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1a. SEÇÃO, NO RESP. 1.111.156/SP, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 22.10.2009, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC. ASSERTIVA DO ACÓRDÃO RECORRIDO DE QUE NÃO FICOU COMPROVADA ESSA INCONDICIONALIDADE, NA HIPÓTESE DOS AUTOS. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE. PRETENSÃO DE ALTERAÇÃO DO JULGADO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO REJEITADOS.*

1. (..)

*Tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio (direitos e obrigações) da empresa incorporada que se transfere ao incorporador, de modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica.*

*O que importa é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.*

*Embargos Declaratórios rejeitados.*

*(EDcl no REsp 923.012/MG, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/04/2013, DJe 24/04/2013)*

*Portanto, não prospera a alegação de impossibilidade do lançamento da multa de ofício na hipótese de responsabilidade tributária por incorporação.*

Destarte, entendo que não assiste razão à recorrente.

**Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício Súmula 108**

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 sonogado, não haveria multa proporcional a ser lançada de ofício. Tal deve ser a linha de raciocínio para a

Processo nº 16327.720382/2016-14  
Acórdão n.º **2201-004.942**

**S2-C2T1**  
Fl. 756

---

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, no mérito, negar-lhe provimento.

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra