



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

Processo n° 16327.720507/2011-00
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente ITAÚ SEGUROS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2008

PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) a título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições, por não haver norma que preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA. EMPREGADOS. LEI N° 10.101/2000. ARBITRAMENTO. PERIODICIDADE.

Na ausência de apresentação de documentos comprobatórios do cumprimento do programa de metas estabelecido, compete à autoridade competente efetuar o lançamento por arbitramento. Não o fazendo, deve ser afastada a autuação motivada pela falta de apresentação de memória de cálculo da participação nos lucros ou resultados paga.

Apenas devem ser tributados os pagamentos a título de PLR que excederem as regras de periodicidade previstas na Lei n. 10.101/2000.

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

Incidem juros sobre a multa de ofício, a serem aplicados após a constituição do crédito.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/10/2013 por CAROLINA WANDERLEY LANDIM, Assinado digitalmente em 08/10

/2013 por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 02/10/2013 por CAROLINA WANDERLEY LAND

IM, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por ELIAS SAMPAIO FREIRE

Impresso em 07/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, **i)** por maioria de votos, quanto ao levantamento PL- PARTICIPAÇÃO LUCROS EMPREGADOS, dar provimento parcial para excluir do lançamento as competências 01 e 08/2007 e com relação a competência 02/2007 excluir do lançamento as contribuições decorrentes de pagamentos realizados a empregados que não tenham recebido pagamento cumulativo com a competência 01/2007. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, que negava provimento. **ii)** pelo voto de qualidade: **a)** manter o lançamento referente ao levantamento PA- PARTICIPAÇÃO LUCROS ADMINISTRA; e **b)** manter a incidência de juros sobre multa. Vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim (relatora), Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimentos nestes dois aspectos. **iii)** Por unanimidade de votos, em relação à obrigação acessória, excluir o cálculo da multa os valores referentes às competências 01 e 08/2007 e com relação a competência 02/2007, os valores decorrentes de contribuições incidentes sobre pagamentos realizados a empregados que não tenham recebido pagamento cumulativo com a competência 01/2007, no que diz respeito ao levantamento PL- PARTICIPAÇÃO LUCROS EMPREGADOS. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo.

Elias Sampaio Freire - Presidente.

Carolina Wanderley Landim - Relatora

Kleber Ferreira de Araujo – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares, Kleber Ferreira de Araújo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado às fls. 373-408 contra decisão da 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP), às fls. 339-367, que julgou totalmente procedentes os lançamentos fiscais constantes dos Autos de Infração, cuja ciência ocorreu em 10/05/2011, cadastrados sob os seguintes números:

1. DEBCAD nº 37.318.104-3 – Auto de Infração da obrigação principal, referente às contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social (incluindo o adicional de 2,5% previsto no §1º do art. 22 da Lei 8.212/91) e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados e a diretores e administradores não empregados, a título de participação de lucros e/ou resultados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

2. DEBCAD nº 37.318.105-1 – Auto de Infração da obrigação principal, referente às contribuições devidas a outras entidades e fundos (terceiros), incidentes sobre as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, a título de participação nos lucros e/ou resultados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007.

3. DEBCAD nº 37.318.103-5 – Auto de Infração de obrigação acessória, lavrado por infração ao artigo 32, IV e §5º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97, por falta de declaração das participações nos lucros e/ou resultados pagos a empregados e administradores / diretores não empregados.

Competências: 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

DA AUTUAÇÃO

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 08-22), comum aos três Autos de Infração, a cobrança ora discutida tem origem nos seguintes fatos:

1. Participação nos lucros para Empregados.

A fiscalização constatou que a Recorrente efetuou nos anos de 2007 e 2008 pagamentos a título de PLR aos seus empregados com base em Convenção Coletiva de Trabalho específica e com base em Plano Próprio de participação nos lucros e resultados.

No ano de 2007, foram efetuados três pagamentos, nos meses de janeiro, fevereiro e agosto, relativos aos seguintes planos:

Janeiro 2007 – Antecipação da parcela relativa à Convenção Coletiva de Trabalho devida quanto ao ano de 2006;

Fevereiro 2007 – Pagamento da PLR relativa à Convenção Coletiva de Trabalho do ano de 2006 e da segunda parcela dos Planos Próprios de participação nos lucros e resultados, relativa ao ano de 2006

Agosto 2007 – Pagamento da PLR relativa ao Plano Próprio do ano de 2007

É o que se verifica dos trechos abaixo extraídos do relatório fiscal de fls. :

4. *A empresa distribuiu lucros aos seus empregados nos anos de 2007 e 2008 conforme planilha e folha de pagamento entregues a fiscalização.*

(...)

7. *A empresa distribuiu lucros através do Plano de Participação dos Resultados Programa Próprio – PR – e Convenções coletivas de trabalho específicas sobre Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização – CCT aos anos de 2007 e 2008.*

8. *Os Planos próprios da Itaú Seguros de Participação nos Resultados para os anos de 2007 e 2008 foram pactuados e assinados entre a Itaú Seguros, a Comissão Interna dos trabalhadores e o Representante do Sindicato.*

(...)

12. *A PLR foi distribuída, nos anos de 2007 e 2008, através das convenções coletivas de trabalho específica sobre Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2006 e em 2007, assinadas entre a Federação Nacional dos Securitários – FENESPIC e a Federação Nacional das Empresas de Seguros Privados e Capitalização.*

Quanto aos pagamentos efetuados no mês de fevereiro de 2007, relativos à PLR devida com base no Plano Próprio do ano de 2006, entendeu a autoridade fiscal pela incidência da contribuição previdenciária, uma vez que não foi possível verificar se a Recorrente cumpriu o Regulamento do Plano Próprio por ela instituído quando do pagamento da referida parcela, vez que não foi atendida intimação específica para apresentação de memória de cálculo e documentos que comprovavam o atendimento de metas e condições estabelecidas no Plano. Vejamos, a esse respeito, o relatório fiscal:

9. *O contribuinte foi intimado através do Termo de Intimação N° 6, cientificado em 10/02/2011, e reintimado através de Termo de Intimação n° 10, cientificado em 04/03/2011, a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos a título de PLR referente ao Plano Próprio pago a empregados selecionados por amostragem para o ano de 2007 e 2008.*

10. *Não foram apresentadas as memórias de cálculo para o ano de 2007, conforme resposta protocolada em 02/05/2011, não sendo possível verificar o*

cumprimento do regulamento e da forma de cálculo dos valores estabelecidos no plano próprio. Tampouco se pode verificar o atendimento das metas. Portanto não há como se validar os valores segundo o Plano Próprio assinado para a PLR distribuída em 2007.

11. *Conclui-se que a distribuição de lucros do plano próprio referente ao ano de 2006, paga em 2007, está em desacordo com a legislação.*

Quanto aos demais pagamentos efetuados no ano de 2007, entendeu a autoridade fiscal que a Recorrente havia descumprido a periodicidade dos pagamentos estatuída na Lei n. 10.101, diante do que todos os pagamentos efetuados no referido ano deveriam sofrer a incidência das contribuições sociais previdenciárias:

13. *A Itau Seguros distribui lucros aos seus empregados em três meses no ano de 2007. Segundo informações do próprio, foram efetuados pagamentos nos meses de janeiro de 2007, referente a antecipação da PLR da Convenção Coletiva do ano de 2006, em fevereiro de 2007 referente a PLR da Convenção Coletiva e a segunda parcela de PLR do plano próprio para os níveis técnicos e gerenciais, e em agosto de 2007 referente ao plano próprio.*

ANO DE 2007	
Competência	Distribuição
Janeiro	Antecipação CCT PLR 2006 (5958)
Fevereiro	<ul style="list-style-type: none"> • PLR da CCT 2006 (5031) • 2ª Parcela PR 2006 – Níveis Técnicos (5440) • 2ª Parcela PR 2006 – Níveis Técnicos (5993)
Agosto	PLR do Plano Próprio 2007

14. *Verifica-se explicitamente na Lei 10.101/00 a vedação da distribuição de lucros em periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil:*

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

...

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

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

15. *A Itaú Seguros distribuiu lucros aos seus empregados em três competências no mesmo ano civil. A repetição de recebimentos por parte dos empregados pode ser verificada nas planilhas entregues pelo sujeito passivo.*

16. *Portanto todas as formas de distribuição de lucros ou resultados em 2007 estão em desacordo com a legislação pertinente e não se desvinculam da remuneração, integrando assim o salário contribuição, base das contribuições previdenciárias.*

No tocante ao ano de 2008, em que foram efetuados pagamentos com base em Convenção Coletiva e no Plano Próprio de participação nos lucros e resultados, nos meses de fevereiro e agosto de 2008, a fiscalização atestou a sua adequação aos ditames da Lei n. 10.101, não sendo portanto efetuado lançamento quanto ao referido ano. É o que se conclui da leitura do trecho abaixo do relatório fiscal:

No ano de 2008 a Itaú Seguros distribuiu lucros ou resultados aos seus empregados em duas parcelas, fevereiro e agosto, segundo plano próprio e convenção coletiva. Ambos os planos estão em acordo com a legislação específica e não constituem base de cálculo de contribuições previdenciárias.

2. Participação nos lucros para Administradores e Diretores.

Em relação à distribuição dos lucros para Administradores e Diretores, não empregados, afirmou a Recorrente, no curso da fiscalização, que tais pagamentos não foram tributados, vez que efetuados em observância ao artigo 152 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas - LSA).

A Fiscalização, em seu relatório fiscal, considerou que tais valores deveriam ser tributadas, sob o argumento de que o art. 28º, §9º, alínea j, da Lei nº 8.212/91, ao prever que será excluída do salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com a lei específica, estaria se referindo à Lei n. 10.101, não servindo a LSA para esse fim. Vejamos:

22. Com base no dispositivo acima, seria um pressuposto falso afirmar que existe uma lei específica regulamentando a participação nos lucros ou resultados para cada categoria de segurado, excluindo ambas as categorias da contribuição previdenciária, ou seja, quando a participação nos lucros ou resultados é paga a diretores estatutários, aplica-se a Lei nº 6.404/76. Quando a participação nos lucros ou resultados é paga a empregados, aplica-se a Lei 10.101/00.

23. A lei específica que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária é a Lei 10.101/00.

(...)

44. Dessa forma, o pagamento de participação nos lucros somente estará desvinculado da remuneração e, conseqüentemente, fora do campo de incidência da contribuição previdenciária, quando pago de acordo com os termos e requisitos da Lei nº 10.101/2000.

45. Logo, a participação nos lucros paga a diretores não empregados integra o salário contribuição, ficando, pois, sujeita à incidência de contribuição previdenciária.

3. Das multas aplicadas

Os Auditores Fiscais concluíram que a ausência de declaração dos fatos geradores apurados pela Fiscalização caracterizaria a infração prevista no inciso IV e §5º, do art. 32, da Lei 8.212/91 e art. 225, § 4º, do Regulamento da Previdência Social – RPAS (aprovado pelo Decreto n. 3.048/1999).

Diante das alterações promovidas pela Medida Provisória nº 449/2008 e Lei n. 11.941/2009 nas penalidades previstas na Lei nº 8.212/91, a autoridade fiscal efetuou a comparação das penalidades previstas na legislação anterior com as previstas na legislação atual, com o objetivo de identificar a sistemática mais benéfica ao contribuinte, em respeito ao artigo 106, II, 'c', do Código Tributário Nacional.

Nessa comparação, foram consideradas conjuntamente as multas devidas pelo descumprimento de obrigação principal e acessória, de acordo com a legislação antiga, e a multa de ofício prevista na legislação atual, tendo a Fiscalização concluído que a sistemática prevista na legislação antiga é mais benéfica em relação a todos os períodos objeto de autuação - 01/2007, 02/2007, 08/2007, 02/2008 e 08/2008.

Desse modo, para os Autos de Infração referentes às obrigações principais (37.318.104-3 e 37.318.105-1), foi aplicada a multa de mora prevista na legislação anterior, correspondente a 24% da contribuição apurada.

Com relação ao auto de infração referente à obrigação acessória (37.318.103-5), a comparação resultou na aplicação da multa prevista no § 5º¹, do art. 32, da Lei n. 8212/1991 (já revogado), considerando a faixa referente a 1001 a 5000 segurados, o que resultou em multa de 35 vezes do valor mínimo, nas competências devidas. O valor mínimo considerado foi aquele previsto na Portaria Interministerial MPS/MF nº 568/2010, corresponde a R\$ 1.523,57.

DA IMPUGNAÇÃO

O Autuado foi notificado em 10/05/2011 e apresentou impugnação às fls. 271-293, através da qual alegou o seguinte:

1. Participação nos lucros para Empregados.

- De acordo com o art. 28, inciso I da Lei 8.212/91, o salário contribuição apenas incide sobre a remuneração, que corresponde à contraprestação do serviço realizado pelo empregado.
- O art. 22 da Lei 8.212/91 determina que a empresa recolha a contribuição previdenciária sobre a remuneração paga aos empregados e trabalhadores avulsos (inciso I), mas exclui do salário contribuição as situações previstas no §9º do art. 28, entre elas, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando pagos de acordo com a legislação (§2º).

- O lucro não cumpre a habitualidade necessária à caracterização da remuneração, conforme exposto no art. 3º da Lei 10.101/00.
- A Fiscalização desconsiderou que as regras dos programas próprios foram estabelecidas de forma clara e objetiva como determina a legislação vigente.
- Em seguida, explicou que o Plano Próprio, que estabelece a participação dos funcionários nos resultados, é constituído de duas partes: **(i)** Participação nos Resultados Institucional; e **(ii)** Participação nos Resultados Operacionais. O primeiro, Participação nos Resultados Institucional, é apurado pelo ROE – *Return On Equity* em “target” limitado a duas vezes, ou seja, 100%. O segundo, Participação nos Resultados Operacionais, é distribuído com base no atingimento do Programa de Metas da área, composto de indicadores compensados com seus respectivos pesos/pontos que retratam o desempenho da área. O cálculo, então, é formulado a partir da soma dos coeficientes dos planos e multiplica-se pelo salário do participante pago anualmente.
- O fato de ter ocorrido a distribuição de lucros três vezes por ano não desrespeita o §2º do art. 3º da Lei 10.101/00, que tem por finalidade evitar que haja distribuição habitual como meio de efetuar o pagamento do salário de forma indireta, o que não ocorreu no caso concreto.
- Ademais, no ano de 2007, a distribuição apenas ocorreu por três vezes, por conta de um ajuste da apuração do lucro do ano anterior, ou seja, no balanço encerrado de 2006. Demonstrou, em seguida, como ocorreu a distribuição:
 - a) **Janeiro de 2007**: PLR/CCT referente ao balanço encerrado em 31/12/2006, que, de acordo com a cláusula segunda da CCT, estabelece que o valor deve ser pago até a data de pagamento da remuneração de janeiro de 2007;
 - b) **Fevereiro de 2007**: PLR/CCT referente ao pagamento da segunda parcela, que deve ser feito até o dia 31/07/2007, conforme cláusula terceira da CCT (ajuste dos lucros do ano de 2006). E PR referente ao Plano Próprio do ano de 2006;
 - c) **Agosto de 2007**: corresponde ao pagamento de antecipação relacionada à PR do ano de 2007.
- Informou, ainda, que alguns empregados participam dos dois programas (PR e PLR). Isso porque, a Empresa Autuada, além dos programas próprios (PR), é obrigada, por força da Convenção Coletiva, a distribuir a participação nos Lucros, disposta para toda categoria bancária (PLR).
- A PLR está relacionada com o alcance de um patamar de lucro. Isto é: se o patamar for atingido ou superado, todos os colaboradores ganham determinado teto de valor de PLR; se o patamar não for atingido, os colaboradores ganham determinado percentual de PLR aplicado sobre seus salários, em observância a limites previamente fixados. A CCT foi celebrada pelo sindicato patronal e era comum a todo o setor financeiro, de obediência obrigatória a todas as empresas.

- Colacionou julgado proferido pelo TRF da 2ª Região, por meio do qual se constatou que a intenção do legislador constituinte foi incentivar as empresas a distribuírem lucros a seus empregados, devendo, portanto, evitar formalismos que comprometem a efetividade da norma.
- Por fim, ressaltou que apenas 2% dos funcionários receberam três parcelas de lucros em 2007.

2. Participação nos lucros para Diretores e Administradores.

- Alega a Recorrente que a Lei n. 8.212/1991, em seu art. 12, inciso V, alínea 'f', qualifica os diretores não empregados e membros do conselho de administração de sociedade anônima como segurados obrigatórios, na condição de contribuintes individuais, ao passo em que o art. 22, inciso I, determina o pagamento de contribuição correspondente a 20% das remunerações paga a contribuintes individuais que lhe prestem serviços.
- Contudo, o §9º do art. 28 da mesma Lei exclui do conceito legal de remuneração diversas verbas, dentre elas a participação nos lucros e resultados, quando pagos de acordo com a legislação. Tal disposição cumpre o quanto previsto no art. 7º, inciso XI da Constituição Federal, que desvincula o pagamento de lucros ao conceito de remuneração.
- Tais dispositivos não se restringem a empregados, já que a Lei Complementar nº 84/96, que trata da remuneração ou retribuição paga a empresários, determina, em seu art. 5º, a aplicação subsidiária da Lei 8.212/91.

3. Multa pelo descumprimento da obrigação acessória e ilegalidade da incidência de juros sobre a multa de ofício.

- Alegou que inexistindo obrigação legal de lançar tais valores, resta prejudica a multa pelo descumprimento de obrigação acessória.
- Afirmou, ainda, a inexistência de amparo legal para a incidência de juros sobre a multa lançada de ofício.

Por fim, requereu a juntada de documentos e produção de todas as provas admitidas em direito.

DO ACÓRDÃO DA DRJ

Instada a manifestar-se acerca da matéria, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (SP), em relação ao Plano Próprio referente ao ano de 2006, pago no ano de 2007, entendeu por bem manter a autuação, nos seguintes termos:

Durante a ação fiscal, a empresa foi intimada por duas vezes (Termo de Intimação Fiscal no 6, e Termo de Intimação no 10), a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos a título de PLR, referente ao Plano Próprio pago a empregados selecionados por amostragem, para os anos de 2007 e 2008.

Entretanto, até o término da ação fiscal, não foram apresentadas as memórias de cálculo para 2007 (resposta da empresa à fl. 171).

No entanto, ao deixar de comprovar o cumprimento do regulamento e da forma de cálculo dos valores estabelecidos, bem como se houve ou não o atendimento das metas negociadas, não foi cumprido o que dispõe o “caput” e parágrafo 1o, do artigo 2o, da Lei no 10.101/00: a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, e do instrumento decorrente da negociação deveriam 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.

Deste modo, os valores pagos a título de PLR, em função do Plano Próprio referente a 2006, pagos em 2007, estão em desacordo com a legislação específica (Lei no 10101/2000).

Em relação ao requisito da periodicidade, cuja observância também foi questionada pela Fiscalização, a DRJ, considerando ter havido a distribuição de lucros e/ou resultados em três competências distintas, concluiu:

Pelo exposto, todos os pagamentos de participação nos lucros e/ou resultados aos segurados empregados em 2007 foram realizados sem o cumprimento da totalidade dos requisitos impostos pela Lei no 10.101/2000, seja pela não comprovação do cumprimento do regulamento, da forma de cálculo dos valores estabelecidos, e do atendimento das metas negociadas, e/ou seja pelo pagamento em três competências do mesmo ano civil.

Assim, não deve prosperar o argumento da Impugnante, de que a Fiscalização não poderia exigir a contribuição previdenciária sobre 100% da base auçada.

Tendo sido os referidos pagamentos realizados em desacordo com a alínea “j”, do parágrafo 9º, do artigo 28, da Lei no 8212/91, tem-se que tais verbas integram o salário de contribuição e sobre elas incidem as contribuições lançadas nos Autos de Infração no 37.318.104-3 e 37.318.105-1, Levantamento PL.

Nada impede que a empresa outorgue a seus empregados verbas a título de PLR sem observar os pressupostos estabelecidos na legislação específica (Lei n. 10.101/00). Contudo, neste caso, estes pagamentos caracterizam-se como verba integrante do salário de contribuição destes empregados.

Em relação à PLR distribuída aos diretores e administradores sem vínculo empregatício, a DRJ analisou, de início, o exposto no art. 7 da Constituição e, seguindo o entendimento dos Auditores, manifestou-se:

Pela leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados no artigo 7o, notamos que eles pertencem somente aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual, por exemplo, não possui os direitos dos incisos citados acima. Logo,

o constituinte, ao utilizar o termo “trabalhadores” no caput do artigo 7º, referiu-se à espécie “empregado”.

Cabe observar também que, ao contrário que afirma a Impugnante, embora a CF/88, em seu artigo 7º, tenha retirado a natureza salarial da participação, trata-se de uma norma de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende de edição de uma lei ordinária a qual caberá regulamentar esse dispositivo constitucional. [...]

Neste sentido, como já exposto, a Lei no 8.212/1991 dispõe em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, citado pela Defendente, que “ Não integra o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente, a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”.

Assim, considerando que a única lei que regulamentou de forma específica o pagamento de lucros e/ou resultados seria a Lei 10.101/00, a qual somente poderia ser aplicada aos empregados, não haveria regulamentação específica que possibilitasse o pagamento de lucros e/ou resultados desvinculados da remuneração, para os administradores e diretores sem vínculo empregatício.

Diante dos argumentos acima analisados, a DRJ concluiu pela manutenção do lançamento, cuja ementa segue abaixo transcrita:

AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.

Os Autos de Infração (AI) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gratificações. Somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91 não integram o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA PAGA A SEGURADO EMPREGADO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

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

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CONTRIBUTINTE INDIVIDUAL. DIRETOR NÃO-EMPREGADO.

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

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, bem como as destinadas a Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados a seu serviço.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

JUROS. TAXA SELIC.

Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem, a partir de 01.04.1997, juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC.

O Código Tributário Nacional autoriza a fixação de percentual de juros de mora diverso daquele previsto no parágrafo 1º do artigo 161.

PRODUÇÃO DE PROVAS. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS

A apresentação de provas, inclusive provas documentais, no contencioso administrativo, deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

DO RECURSO

Irresignada com a decisão acima, da qual foi cientificada em 18/04/2012, o Recorrente interpôs recurso voluntário às fls. 373-408, reiterando os termos da impugnação e aduzindo, em síntese, que o art. 7º, inciso XI, da CF, ao prever que o trabalhador tem direito à participação nos lucros e/ou resultados desvinculada da remuneração, estabelece verdadeira regra de imunidade tributária em prol da melhoria da condição social dos trabalhadores.

Alega que o referido dispositivo trata-se, na verdade, de norma de eficácia plena – e não limitada, como entendeu a Fiscalização – o que é ratificado pelos entendimentos doutrinário e jurisprudencial colacionados.

Processo nº 16327.720507/2011-00
Acórdão n.º **2401-003.138**

S2-C4T1
Fl. 456

Sendo assim, a Lei 8.212/91 seria inconstitucional por determinar que a contribuição incida sobre a participação paga ou creditada ao empregado, salvo a decorrente de lei específica.

É o relatório.

CÓPIA

Voto Vencido

Conselheira Carolina Wanderley Landim, Relatora.

Recurso tempestivo. Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso interposto.

Inicialmente, ressalto a impossibilidade de este Conselho afastar a aplicação da Lei nº 8.212/91 com base na sua inconstitucionalidade, conforme prevê o enunciado da Súmula 2. Passamos, então, à análise das demais questões envolvidas neste processo.

É sabido que o art. 7º da Constituição Federal estabelece, entre os direitos sociais fundamentais dos trabalhadores, a possibilidade de participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, senão vejamos:

Art. 7º da CF: 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; [...].

O inciso XI estabelece que a participação nos lucros, ou resultados, deva ser desvinculada da remuneração com o objetivo de estimular a distribuição de lucros e resultados pelas empresas, retirando os encargos incidentes sobre esta parcela.

Do mesmo modo, a Lei nº 8.212/91, em seu art. 28, §9º, 'j', prevê que não integra o salário de contribuição a parcela referente à participação nos lucros ou resultados, quando paga ou creditada de acordo com lei específica. Vejamos o que determina o referido dispositivo legal:

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;

Em relação ao trabalhador com vínculo empregatício, a Lei nº 10.101/2000 regulou a sua participação nos lucros ou resultados da empresa com o objetivo de estimular a “integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição”².

Da análise da Lei nº 10.101/2000, verifica-se a necessidade de observância de determinadas condições e requisitos para que os lucros ou resultados distribuídos aos empregados sejam desvinculados da remuneração. É necessário, para tanto, que:

² Art. 1º da Lei 10.101/2000: 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.

- A participação resulte de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;
- Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil e até duas vezes no mesmo ano civil.

As condições previstas na Lei n. 10.101 tiveram por objetivo, em síntese, garantir aos empregados participação na criação do Plano de distribuição de resultados, bem como evitar que esse instituto fosse utilizado de forma abusiva, disfarçando o pagamento de efetiva remuneração com o objetivo de evitar a incidência da contribuição previdenciária.

Embora tenha estabelecido condições objetivas para a implantação de programa de distribuição de lucros ou resultados desvinculada da remuneração, não se pode perder de vista que essa desvinculação, com a conseqüente não sujeição às contribuições previdenciárias, tem matriz constitucional, motivo pelo qual a sua interpretação deve buscar a efetivação do comando constitucional, e não a limitação da sua aplicação.

No caso sob análise, a fiscalização concluiu pela tributação dos pagamentos efetuados no curso do ano de 2007 pelos seguintes argumentos: **(i)** impossibilidade de verificação quanto ao cumprimento das regras e a forma de cálculo dos valores estabelecidos no *plano próprio* referente ao ano de 2006, distribuído no ano de 2007; **(ii)** a inobservância da periodicidade de distribuição de lucros ou resultados prevista no §2º do art. 3º do mesmo diploma legal³.

Em relação ao pagamento em 2007 vinculado ao Plano Próprio do ano de 2006, é importante notar que a Fiscalização requereu, no item 2, do Termo de Intimação Fiscal n. 006, o seguinte:

2. Memória de cálculos dos valores pagos a título de Participação nos lucros nos anos de 2007 a 2008, conforme convenção coletiva de trabalho e plano próprio, dos empregados listados abaixo. Deve constar da memória, além dos cálculos, a documentação de suporte para os cálculos, tais como avaliações

³ § 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

de desempenho, metas estabelecidas e cumprimentos das metas, salário-base utilizado para o cálculo, etc.

Em resposta ao citado termo, a Recorrente apresentou contratos de avaliação de performance e avaliação comportamental, com as descrições das metas e avaliações individuais, de grande parte dos colaboradores listados (fls. 166/167), ao tempo em que solicitou prazo adicional de dez dias para juntada da documentação restante e da memória de cálculo dos pagamentos efetuados à totalidade dos colaboradores listados por amostragem no termo de intimação.

Às fls. 169, a Recorrente foi novamente intimada a apresentar a memória de cálculo dos valores pagos a título de PLR. Em resposta a este termo, o Recorrente apresentou a documentação solicitada quanto ao ano de 2008 – critérios utilizados para distribuição dos lucros e resultados, indicação de fórmula para cálculo dos valores e demonstrativo dos lucros distribuídos no ano de 2008, para contribuintes selecionados.

Em relação ao ano de 2007, a Recorrente ressaltou que ainda não tinha esgotado as buscas internas para localização dos documentos referentes a este período, mas até aquele momento não havia tido êxito nas buscas.

Em seu recurso, a Recorrente se insurge quanto a esse ponto da autuação com base nos seguintes argumentos:

(...) o agente fiscal justifica a autuação de forma absolutamente parcial, pois desconsidera que as regras dos programas próprios foram estabelecidas de forma clara e objetiva, fixando os direitos substantivos da participação e as regras adjetivas, inclusive os mecanismos de aferição de cumprimento do acordado, tal como determina a legislação pertinente.

Com efeito, os programas próprios, apresentados na fase de fiscalização, determinam que empresa e empregados estabeleceram um plano de participações nos resultados, constituído em duas partes, assim denominadas: Participações nos Resultados Institucional (1) e Participação nos Resultados Operacionais (2).

*Para cada tipo de participação nos resultados, foram fixados critérios e indicadores específicos de aferição dos resultados. No primeiro caso (1), a participação será baseada no **resultado institucional**, apurado pelo ROE – Return on Equity em “target” limitado a duas vezes, ou seja, 100%. Para a segunda hipótese (2), será baseado nos **resultados operacionais**, distribuído com base no atingimento do Programa de Metas da área, composto de indicadores condensados com seus respectivos pesos/pontos que, totalizados, retratarão a performance da área.*

Por sua vez, o valor individual do Plano de Participação nos Resultados (Institucional + Operacional) será obtido somando-se o coeficiente de resultado ROE com o coeficiente de resultado da área, multiplicado pelo salário do participante, e pago anualmente.

Dessa forma, resta demonstrado que os programas próprios estabeleceram regras claras e objetivas que possibilitam a aferição do cumprimento do quanto acordado, não podendo

prevalecer o entendimento da autoridade fiscal em sentido contrário.

Inicialmente, é preciso esclarecer que a autoridade fiscal, s.m.j., em momento algum afirmou que o Plano Próprio de PLR do ano de 2006 da Recorrente não continha regras claras e objetivas. O que levou a autoridade fiscal a tributar o referido plano foi a impossibilidade de verificar o efetivo cumprimento das regras estabelecidas e a forma de cálculo dos valores estabelecidos no plano.

A esse respeito, esta Turma já se manifestou pela improcedência da cobrança, quando o auditor fiscal não efetua o lançamento por arbitramento em razão da recusa do sujeito passivo em apresentar a documentação solicitada. Segue abaixo trecho do voto vencedor proferido pelo Dr. Kléber Ferreira de Araújo, no processo de n. 16682.720575/2011-11.

“Diante dessa recusa, surgiu para a auditoria a possibilidade desconsiderar os pagamentos como participação nos lucros e exigir as contribuições previdenciárias sobre a totalidade dos valores apresentados sob a referida rubrica. Essa possibilidade tem por fundamento jurídico o § 3.º do art. 33 da Lei n.º 8.212/1991, assim redigido:

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 2º A empresa, o segurado da Previdência Social, o serventário da Justiça, o síndico ou seu representante, o comissário e o liquidante de empresa em liquidação judicial ou extrajudicial são obrigados a exhibir todos os documentos e livros relacionados com as contribuições previstas nesta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

Ocorre que não foi esse o caminho trilhado pela Autoridade Lançadora para edificar os lançamentos. É que sequer foi lavrado auto de infração pela não exibição dos documentos solicitados (ver TEPF de fls. 295/296), tampouco, mencionou-se na motivação do lançamento que as contribuições estariam sendo lançadas por arbitramento em razão da recusa do sujeito passivo em atender a intimações da auditoria.”

É importante notar que, em resposta ao termo de intimação fiscal de n. 6, a Recorrente apresentou contratos de avaliação de performance e avaliação comportamental, com as descrições das metas e avaliações individuais, de grande parte dos colaboradores listados (fls. 166/167), ao tempo em que solicitou prazo adicional de dez dias para juntada da documentação restante e da memória de cálculo dos pagamentos efetuados à totalidade dos colaboradores listados por amostragem no termo de intimação.

Os documentos que acompanharam a resposta ao citado termo de intimação fiscal não foram juntados pela autoridade lançadora, assim como o Regulamento do Programa próprio do ano de 2006. De posse desses documentos, autoridade fiscal, s.m.j., poderia verificar o cumprimento das metas e arbitrar o valor eventualmente devido. O descumprimento da intimação por parte da Recorrente, no tocante à memória de cálculo dos pagamentos efetuados, não impede a autoridade fiscal de fazê-lo, por seus próprios meios, com base nos dados de que dispõe.

Vale ressaltar que, quanto ao ano de 2007, a fiscalização concordou com a adequação dos pagamentos efetuados com base no Plano Próprio e Convenção Coletiva aos ditames da Lei n. 10.101, diante do que não há qualquer cobrança quanto a esses Programas.

Diante do exposto, afasto a incidência da contribuição previdenciária sobre os pagamentos efetuados em fevereiro de 2007, relativos ao Plano Próprio de PLR do ano de 2006, pela motivação relativa à falta de entrega de comprovação do cumprimento do plano.

Em relação à periodicidade da distribuição dos lucros ou resultados, a Fiscalização considerou que o “Itaú Seguros distribuiu lucros aos seus empregados em três competências no mesmo ano civil. A repetição de recebimentos por parte dos empregados pode ser verificada nas planilhas entregues pelo sujeito passivo” (fl. 13).

Assim, os Auditores concluíram que as contribuições previdenciárias deveriam incidir sobre todas as parcelas pagas pela empresa a título de distribuição de lucros e resultados. Tal entendimento foi mantido pela DRJ.

De fato, a Recorrente efetuou três distribuições de lucros ou resultados a seus empregados no ano de 2007, nos meses de janeiro, fevereiro e agosto, com base na Convenção Coletiva específica para o ano de 2006 e no Plano Próprio instituído para o ano de 2006 e para o ano de 2007.

O art. 3º, §2º da Lei 10.101/00, contudo, limita o pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de PLR a duas vezes ao ano, em periodicidade não inferior a um semestre civil:

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

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

Da leitura da legislação (Lei 10.101/00) acima mencionada, verifica-se que não há nenhuma exceção em relação aos pagamentos referentes às competências anteriores ou posteriores, ou seja, ainda que se trate de antecipação ou complementação, tal parcela será considerada na aplicação da regra da periodicidade.

Contudo, havendo apenas três pagamentos no ano civil, entendo que não se pode tributar a totalidade dos pagamentos efetuados, mas apenas aquele pagamento que acabou por violar a regra de periodicidade prevista na lei. Esse posicionamento vem sendo manifestado tanto pela jurisprudência administrativa quanto pela judicial, conforme se observa dos trechos abaixo transcritos:

Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000, quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.

A recorrente efetuou pagamentos em 05/2000, 06/2000 e 12/2000. A meu ver, a parcela que representou o descumprimento do requisito legal corresponde àquela efetuada em 06/2000 e sobre esta devem incidir as devidas contribuições.

(CARF, trecho do voto condutor, proferido pela Relatora Conselheira Ana Maria Bandeira, Acórdão 206-01.025, Sessão de 02/07/2008).

TRIBUTÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÍNIMA DE SEIS MESES. ART. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (CONVERSÃO DA MP 860/1995) C/C O ART. 28, § 9º, "j", DA LEI 8.212/1991. REDUÇÃO DA MULTA MORATÓRIA. ART. 27, § 2º, DA LEI 9.711/1998. EXIGÊNCIA DE PAGAMENTO INTEGRAL. ART. 35 DA LEI 8.212/1991. REDAÇÃO DADA PELA LEI 9.528/1997. DISCUSSÃO ACERCA DA CONSTITUCIONALIDADE. NÃO-CONHECIMENTO.[...]

12. Escapam da tributação apenas os pagamentos que guardem, entre si, pelo menos seis meses de distância. Vale dizer, apenas os valores recebidos pelos empregados em outubro de 1995 e abril de 1996 não sofrem a incidência da contribuição previdenciária, já que somente esses observaram a periodicidade mínima prevista no art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995). [...]

(STJ, REsp 496.949/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/08/2009, DJe 31/08/2009)

Desse modo, apenas sobre as parcelas dos lucros ou resultados pagas ou creditadas em inobservância à regra legal devem incidir as contribuições previdenciárias. Já as parcelas pagas em observância ao art. 3º, §2º – uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano – devem ser excluídas.

Como já se disse, as parcelas foram distribuídas, respectivamente, em janeiro, fevereiro e agosto do ano de 2007.

É preciso, inicialmente, identificar quais os empregados que receberam as três parcelas de participação nos lucros ou resultados, já que, conforme informado nas defesas apresentadas, nem todos os empregados fazem jus à participação com base na Convenção

Coletiva e Plano Próprio, ou receberam três parcelas de participação no ano de 2007. Segundo informado pela Recorrente, apenas 2% dos empregados receberam três pagamentos no ano de 2007.

Para os empregados que receberam pagamentos em janeiro, fevereiro e agosto de 2007, entendo que há descumprimento das regras de periodicidade previstas na lei apenas quanto aos pagamentos efetuados em fevereiro de 2007, devendo apenas este ser mantido na autuação. Os pagamentos efetuados em janeiro e em agosto, portanto, por se ajustarem aos requisitos legais quanto à periodicidade, devem ser excluídos da autuação.

Para os empregados que receberam até dois pagamentos no ano de 2007, só deverá ser mantido na autuação o pagamento que eventualmente descumprir a limitação semestral imposta na Lei.

Sendo assim, caso tenha havido pagamento em janeiro e agosto, ou em fevereiro e agosto, tais parcelas devem ser excluídas da autuação, por estarem em conformidade com a lei. Caso, contudo, os dois pagamentos tenham sido feitos nos meses de janeiro e fevereiro de 2007, apenas este último deverá ser mantido na autuação, por desrespeitar a periodicidade legal.

Em relação à participação dos **Administradores e Diretores estatutários** nos lucros e resultados da empresa, a autuação igualmente não merece prosperar.

A esse respeito, defende a Recorrente que efetuou os pagamentos de participação nos lucros aos seus administradores estatutários nos estritos termos da Lei das Sociedades Anônimas, diante do que esses pagamentos não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária, a teor do §9º do art. 28 da Lei n. 8.212/1991, bem como no art. 7º, XI, da Constituição Federal, transcrito em linhas acima, que estabelece que é um direito dos “trabalhadores” a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei.

De fato, além de a Constituição Federal garantir aos trabalhadores a participação nos lucros e resultados desvinculada da remuneração – o que, no entender desta relatora, não está limitado aos empregados, mas abrange também diretores estatutários, não subordinados à relação de emprego – a Lei n. 8.212/1991 também excluiu do conceito de remuneração, através da alínea ‘j’ do §9º do seu artigo 28, a participação nos lucros ou resultados. Tanto a Constituição Federal quanto a Lei n. 8.212/1991, contudo, atribuíram à lei a definição dos lucros ou resultados a serem distribuídos, os quais se desvinculam da remuneração e, como consequência, não se sujeitam à incidência da contribuição previdenciária.

No que diz respeito à distribuição de lucros ou resultados aos empregados, a MP 794/94, posteriormente convertida na Lei 10.101, tratou de disciplinar as condições e critérios a serem estabelecidos para validamente promover a repartição dos resultados com os empregados.

Com relação à referida regulamentação, há decisões do Egrégio STF no sentido de que apenas após a MP 794/94, disciplinando a distribuição dos lucros aos empregados, verificaram-se as condições indispensáveis ao afastamento da incidência das contribuições previdenciárias sobre os pagamentos de participação dos empregados no lucro das empresas.

Ocorre, no entanto, que tal entendimento ainda não foi sedimentado pelo Supremo, tendo em vista o reconhecimento de repercussão geral sobre o tema, cuja ementa da decisão segue abaixo transcrita, não tendo o respectivo Recurso Extraordinário sido julgado pelo Pleno do STF até o momento:

EMENTA. Tributário. Contribuição previdenciária. Participação nos lucros da empresa. Art. 7º, inciso XI, CF. Medida Provisória 794/94. Repercussão geral. 1. A controvérsia envolvendo debate acerca da incidência da contribuição previdenciária sobre a parcela denominada participação nos lucros concernente a período posterior à Constituição Federal de 1988 e anterior à Medida Provisória nº 794/94, à luz do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal, possui densidade constitucional suficiente para ensejar o exame da matéria pelo Pleno da Corte. 2. Repercussão geral reconhecida. (RE 569441 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 09/12/2010, DJe-057 DIVULG 25-03-2011 PUBLIC 28-03-2011 EMENT VOL-02490-02 PP-00275 RDECTRAB v. 18, n. 202, 2011, p. 104-109);

Além de a controvérsia acima apontada ainda não ter sido definida pelo Pleno do STF, entendo que os precedentes já existentes, no sentido de que apenas após a Medida Provisória n. 794/94 a distribuição de lucros a empregados passou a ser isenta das contribuições previdenciárias, não implica dizer que a Lei n. 6.404/1976 não se presta a regular a distribuição de lucros aos administradores, nos termos do art. 7º da CF.

Isto porque a discussão travada pelo Supremo gira em torno da aplicabilidade do art. 7º da Constituição em relação aos empregados e não em relação aos administradores, sem vínculo empregatício. Por essa razão, a análise feita pelo Egrégio STF até o momento não analisa a Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/1976) como veículo normativo hábil a disciplinar o assunto e, como consequência, afastar a incidência das contribuições previdenciárias sobre essas distribuições. Verifica-se, portanto, que o entendimento do STF não pode ser aplicado ao caso ora analisado.

No tocante aos administradores, que não se enquadram na categoria de empregados, concordo com a Recorrente quando afirma que a regulamentação em relação à distribuição dos lucros está prevista no art. 152 da Lei n. 6.404/1976, abaixo transcrito:

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. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

*§ 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.

É de se observar que a distribuição de lucros da sociedade anônima a seus administradores decorre de uma deliberação dos acionistas, que deixam de receber parte dos lucros a que fazem jus para destiná-los aos diretores não empregados, através de previsão estatutária específica para esse fim. Por esse motivo, a distribuição desses lucros aos diretores não se configura em despesa da pessoa jurídica, já que é parcela do lucro auferido, não afetando, assim, o seu resultado.

Essa peculiaridade da distribuição de lucros a administradores de sociedade anônima já foi analisada pela 2ª Turma desta 4ª Câmara, que, em reiterados julgados, afastou, por unanimidade de votos, a aplicação da Lei n. 8.212/1991 a esses pagamentos. Para melhor análise, transcrevemos abaixo os trechos pertinentes do voto proferido pelo Ilustre Conselheiro relator Nereu Miguel Ribeiro Domingues:

A Recorrente sustenta também que a participação estatutária dos diretores não possui feição remuneratória, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Como pode se verificar no item 2.3 do relatório fiscal (fl. 38), houve a distribuição de lucros aos diretores estatutário, haja vista que é uma sociedade anônima, nos termos da Lei nº 6.404/76.

Cabe pontuar, primeiramente, que a Lei nº 6.404/76 trata os diretores da mesma forma que os administradores, tal como se verifica em seu art. 145, in verbis:

"Art. 145. As normas relativas a requisitos, impedimentos, investidura, remuneração, deveres e responsabilidade dos administradores aplicam-se a conselheiros e diretores."

As regras relativas à participação desta classe de trabalhadores estão claramente previstas no art. 152 da Lei n. 6.404/76, que 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. (Redação dada pela Lei nº 9.457, de 1997)

§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."

Analisando as regras expostas acima, tem-se que, por ser a assembleia geral que delibera sobre a concessão de participação aos diretores estatutários, está-se diante de uma relação jurídica firmada entre "Acionistas x Diretores/Administradores".

Nesse sentido, destaca-se que a participação dos diretores estatutários é contabilizada em conta do patrimônio líquido, mediante redução do lucro acumulado, e não paga pela empresa em si (por meio de escrituração em conta de resultado).

Neste contexto, não há que se falar na aplicação do art. 28 da Lei nº 8.212/91, pois os valores recebidos pelos diretores estatutários não se inserem na relação jurídica "Empregador x Empregado", não havendo que se falar na incidência das contribuições previdenciárias. Em vista disso, é mister que seja excluído do presente lançamento as contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de "PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DA DIRETORIA EXECUTIVA – PLE".

(CARF, 4ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão nº 2402-002.883, Sessão de 10 de julho de 2012).

Este entendimento foi reiterado no julgamento do Acórdão 2402-002.884, proferido pela mesma 4ª Câmara, 2ª Turma deste Conselho.

Sendo assim, não há que se falar em pagamento de remuneração pela pessoa jurídica, já que os resultados distribuídos são deduzidos dos lucros dos acionistas, afetando, assim, a relação acionista e diretor e ocasionando, portanto, a não incidência das contribuições previdenciárias. Diante da mesma premissa, tampouco há que se falar na incidência de contribuições para terceiros sobre estas parcelas.

Entendo, assim, pelo afastamento da cobrança quanto à participação nos lucros dos administradores da Recorrente.

Por fim, o Recorrente alega a ilegalidade da incidência de **juros sobre a multa de ofício**, considerando que "as autoridades fiscais certamente computarão juros de mora sobre a multa, não obstante os juros já incidam sobre o principal da dívida, aumentando sobremaneira o valor da obrigação tributária de forma totalmente ilegal".

Para tanto, fundamenta a sua alegação no art. 61 da Lei nº 9.430/96, que dispõe sobre débitos decorrentes de "tributos e contribuições" e estabelece, em seu §3º, a aplicação de juros sobre o referido débito e não sobre sanções de atos ilícitos.

Assiste razão à Recorrente, na medida em que o dispositivo legal tem que ser interpretado de forma hermenêutica. Não é possível, portanto, interpretar o parágrafo em total inobservância ao *caput*, pois a previsão legal deve refletir a vontade do legislador.

Tanto é assim que o próprio art. 61 da Lei nº 9.430/96 prevê que sobre os “débitos decorrentes de tributos ou contribuições” deve incidir a multa de mora. Não há, portanto, como sustentar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, uma vez que a penalidade pecuniária não decorre do tributo ou contribuição, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Conclui-se, portanto, pela inexistência de previsão legal para a incidência de juros sobre a multa de ofício.

Conclusão

Diante do acima exposto, **dou provimento parcial** ao presente recurso voluntário para determinar: **(i)** a exclusão do lançamento das contribuições previdenciárias e de terceiros incidentes sobre os pagamentos efetuados nas competências janeiro e agosto de 2007 e, com relação à competência fevereiro de 2007, excluir do lançamento as contribuições decorrentes de pagamentos realizados a empregados que não tenham recebido pagamento cumulativo com a competência 01/2007, nos termos da fundamentação supra.; **(ii)** a exclusão do lançamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre os pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados dos Diretores e Administradores; **(iii)** em relação à obrigação acessória, o recálculo da multa devida por força da redução da contribuição devida, conforme dispositivo acima, **(iv)** não haja incidência de juros sobre a multa.

É como voto.

Carolina Wanderley Landim.

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo – Redator Designado

A despeito do brilhante voto da Ilustre Relatora, ousou divergir de seu entendimento quanto à incidência de contribuições sobre os valores pagos aos contribuintes individuais a título de PLR, bem como, quanto à aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Pagamento de PLR a administradores – incidência de contribuições

Verifiquemos, então, se a tributação para a Seguridade Social alcança os pagamentos de PLR aos administradores (diretores não empregados), enquadrados no Regime Geral de Previdência Social - RGPS na condição de contribuintes individuais.

Essa discussão em nosso Tribunal Administrativo encontra decisões nos dois sentidos. Uns entendem que a exclusão dessa parcela do salário-de-contribuição tem guarida no que dispõe a Lei das S/A (Lei n.º 6.404/76). Há os que, de modo diverso, afirmam que a única lei a regular essa matéria seria a Lei n.º 10.101/2000, a qual, por tratar apenas do pagamento de PLR a empregados, não exoneraria da tributação as verbas pagas a título de PLR aos contribuintes individuais.

Filiamo-nos a segunda corrente. De fato, a própria Corte Constitucional reconheceu que a PLR, somente a partir da edição da MP 794/1994, por várias vezes reeditada e finalmente convertida na Lei n.º 10.101/2000, passou a não integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias. É o que se observa do julgado (RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO):

EMENTA Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração. 2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Merece transcrição excerto do voto do Ministro Menezes Direito (Relator):

”Há três precedentes monocráticos na Corte. Um que foi relator o Eminentíssimo Ministro Gilmar Mendes; e dois outros da relatoria do Ministro Eros Grau.

Então a questão está posta com simplicidade. E estou entendendo, Senhor Presidente, com a devida vênua da bela sustentação do eminente advogado, que realmente a regra necessita de integração, por um motivo muito simples: é que o exercício do direito é que se vincula à integração, não é a regra só, que nesses casos, quando manda que a lei regule o exercício,

que vale por si só. Se a própria Constituição determina que o gozo do exercício dependa de lei, tem que haver a lei para que o exercício seja pleno. Se não há lei, não existe exercício. E com um agravante que, a meu ver, parece forte o suficiente para sustentar esse raciocínio. É que o fato de existir a participação nos lucros, desvinculada da remuneração, na forma da lei, não significa que se está deixando de dar eficácia a essa regra, porque a participação pode ser espontânea; já havia participação nos lucros até mesmo antes da Constituição dos 80. E, por outro lado, só a lei pode regular a natureza dessa contribuição previdenciária e também a natureza jurídica para fins tributários da participação nos lucros. A lei veio exatamente com esse objetivo. É uma lei que veio para determinar, especificar, regulamentar o exercício do direito de participação nos lucros, dando consequência à necessária estipulação da natureza jurídica dessa participação para fins tributários e para fins de recolhimento da Própria Previdência Social.

Ora, se isso é assim, e, a meu sentir, parece ser, pela leitura que faço eu do dispositivo constitucional, não há fundamento algum para afastar-se a cobrança da contribuição previdenciária antes do advento da lei regulamentadora.”

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP n.º 794/1994, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991 também se refere a Lei n.º 6.404/1976.

De se concluir que a Lei n.º 8.212/1991 ao excluir da incidência das contribuições os pagamentos efetuados de acordo com a lei específica, quis se referir à PLR paga em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados.

A Lei da PLR em nenhum momento trata do pagamento da verba a trabalhadores não empregados, por outro lado, em seu art. 2.º é expressa em se reportar às pessoas físicas que mantêm com o empregador o vínculo de emprego. Eis o texto:

Art.2ª 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.

Vê-se, assim, que a lei do PLR não contempla o pagamento de participação nos lucros aos contribuintes individuais. Toda a instituição e regulamentação do pagamento visam ao segurado empregado.

Outra evidência que vem reforçar essa tese é que o art. 7. da Constituição Federal é, fora de dúvida, dirigido aos trabalhadores que se vinculam ao empregador por vínculo de emprego. Ao lado do da participação nos lucros estão os direitos tais como: seguro desemprego, FGTS, férias, horas extraordinárias, aviso prévio, etc. Por esse motivo uma interpretação sistemática do texto constitucional leva à conclusão de que o inciso XI daquele

dispositivo não alcança os administradores não empregados, mas apenas os trabalhadores que laboram sob a proteção da CLT.

Juros sobre multa de ofício

A incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício encontra fundamento legal nos art. 43 e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. É que no lançamento de ofício o valor originário do crédito tributário compreende o valor do tributo e da multa. Portanto, sobre a multa por lançamento de ofício há a incidência de juros SELIC.

Esse posicionamento é adotado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, que entendeu pela aplicabilidade da Taxa de Juros SELIC sobre as multas de ofícios decorrentes de Autos de Infração, correção essa que passa a incidir a partir da lavratura desses.

É o que se pode ver do acórdão assim ementado:

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE.

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” a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Precedente da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806.

Recurso especial negado.

(Processo n.º 16327.002244/99-33, Relator Conselheiro Elias Freire, Sessão 16/02/2012)

Assim, curvamo-nos à jurisprudência predominante nesse Tribunal Administrativo para afastar a tese recursal de que não pode incidir juros sobre a multa de ofício imposta nos lançamentos guerreados.

Conclusão

Voto por negar provimento ao recurso na parte se refere i) à exclusão do salário-de-contribuição da verba paga aos diretores não-empregados a título de participação nos lucros e ii) à aplicação de juros sobre a multa de ofício.

Kleber Ferreira de Araújo.