



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

Processo n° 16327.720779/2014-44
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2301-005.192 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2018
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente BANCO ITAU BBA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 30/11/2011

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei 10.101, de 2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ADMINISTRADORES NÃO EMPREGADOS. DECISÃO DO PLENO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, NO JULGAMENTO DO RE 569.441/RS (COM REPERCUSSÃO GERAL CONHECIDA, TEMA 344). CF, ART. 7º, XI. EFICÁCIA LIMITADA. INEXISTÊNCIA DO DIREITO À PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS ANTERIORMENTE À EDIÇÃO DA MEDIDA PROVISÓRIA 794, DE 1994. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101, DE 2000 E DA LEI 6.404, DE 1976.

1. O pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 569.441/RS (com repercussão geral conhecida, tema 344) decidiu que (a) “o preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF - inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários - depende de regulamentação”, em face de sua eficácia limitada e (b) “a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94”. Por conseguinte, conforme decidido pelo STF, a Lei 6.404, de 1976, não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição.

2. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória, compondo, dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da Lei 8212, de 1991, e não há falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei

10.101, de 2000, visto que, nos termos de seu art. 2º, essa lei só é aplicável aos empregados.

3. As decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça na sistemáticas, respectivamente, da repercussão geral e dos recursos repetitivos (arts. 1.036 a 1.041 da Lei 13.105, de 2015), deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (Art. 62, § 2º do Anexo II do Ricarf).

APLICAÇÃO DE JUROS SELIC PARA DÉBITOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRADOS PELA RECEITA FEDERAL.

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

PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (Relator), Wesley Rocha, Marcelo Freitas de Souza Costa e Juliana Marteli Fais Feriato, que deram provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Andrea Brose Adolfo. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro João Bellini Júnior.

(assinado digitalmente)

João Bellini Junior – Presidente e redator *ad hoc*

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrea Brose Adolfo, Alexandre Evaristo Pinto, João Maurício Vital, Wesley Rocha, Antônio Sávio Nastureles, Marcelo Freitas de Souza Costa, Juliana Marteli Fais Feriato e João Bellini Júnior (Presidente).

Relatório

Contra o Recorrente Banco Itaú BBA S.A. foram lavrados dois autos de infração (DEBCAD nº 51.011.1556 e nº 51.011.1564). Os valores totais lançados referentes aos autos de infração correspondiam, na data da consolidação dos débitos (25/08/2014), aos montantes de, respectivamente, R\$ 466.223.341,82 (quatrocentos e sessenta e seis milhões, duzentos e vinte e três mil e trezentos e quarenta e um reais e oitenta e dois centavos) e R\$

40.706.729,26 (quarenta milhões, setecentos e seis mil e setecentos e vinte e nove reais e vinte e seis centavos).

Sendo que o auto de infração de DEBCAD nº 51.011.1556 é composto de dois levantamentos: “PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NOS LUCROS” e “PLR EMPREGADOS” sendo lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas ou creditadas a segurados contribuintes individuais, relativas às competências 02/2010, 03/2010 e 02/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No levantamento “PLR EMPREGADOS” do auto de infração de DEBCAD nº 51.011.1556 foram lançadas contribuições sociais previdenciárias de bancos e assemelhados sobre remunerações pagas, devidas ou creditadas, a segurados empregados, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – RAT, relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 11/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

No auto de infração de DEBCAD nº 51.011.1564, que é composto apenas do levantamento “PLR EMPREGADOS”, foram lançadas contribuições para outras entidades e fundos (Salário Educação e INCRA) relativas a competências compreendidas no período de 02/2010 a 11/2011, acrescidas de multa de ofício de 75% e juros de mora.

As contribuições exigidas no levantamento “PARTICIPAÇÃO DOS ADMINISTRADORES NOS LUCROS” do auto de infração de DEBCAD nº 51.011.1556.

Foi efetuado, conforme exposto no relatório fiscal, com base no valor da participação nos lucros paga aos administradores da Autuada com fundamento no artigo 152, §1º, da Lei nº 6.404/1976.

O lançamento das contribuições exigidas no levantamento “PLR – EMPREGADOS” dos autos de infração de DEBCAD nº 51.011.1556 e nº 51.011.1564, por sua vez, foi efetuado com base no valor da participação nos lucros ou resultados pagos aos empregados da Autuada.

A Autuada, no prazo legal, apresentou a impugnação de fls. 917 a 934, instruída com os documentos de fls. 935 a 1029. Assevera que o entendimento da autoridade fiscal de que a adoção de planos concomitantes de participação nos lucros ou resultados fere o disposto no artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 é equivocado.

Afirma que, da leitura do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000, resta evidente que “a alternativa para a negociação de distribuição de lucros estabelecida pela Lei nº 10.101/00 se dá entre (i) instrumentos de negociação direta entre empregados e empresa por meio de comissão de empregados escolhida pelas partes integrada por um representante do sindicato da categoria e (ii) uma das formas de negociação coletiva lato sensu a que ela se refere, quais sejam acordo ou convenção coletiva”.

Frisa que o artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 não veda a quantidade de planos a ser adotada, já que dispõe sobre os meios de formalização dos planos (negociação com empregados ou coletiva) e não sobre a existência concomitante de modelos de participação nos lucros.

Informa que possui mais de um plano de participação nos lucros ou resultados, mas frisa que “todos eles seguiram uma única formalização negociação coletiva (inciso II do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000) ”.

Ressalta que a possibilidade de uma empresa manter mais de um plano de participação nos lucros ou resultados é demonstrada pelo artigo 3º, §3º, da Lei nº 10.101/2000, que prevê a possibilidade de compensação entre pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados mantidos espontaneamente pela empresa e as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

Cita ementa de julgado do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (processo 2008.72.05.0014917) onde restou asseverado o seguinte:

A Lei nº 10.101/2000 objetiva dotar os trabalhadores de garantias, mas não obsta a instituição de participação nos lucros ou resultados em moldes diversos. Prova disso é que o § 3º do art. 3º autoriza a compensação dos pagamentos realizados em virtude de planos mantidos espontaneamente pela empresa com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho. Resta evidente que a Lei reconhece a natureza jurídica de participação nos resultados aos planos formulados unicamente pela empresa, mesmo que não correspondam ao estrito modelo legal; de acordo com esse dispositivo, os planos só não têm o efeito de se sobrepor a eventual acordo ou convenção coletiva.

Salienta que o próprio fiscal, no item 7.1 do Termo de Verificação Fiscal de fls. 149 a 190, demonstrou que compactua com a possibilidade de uma mesma empresa possuir mais de um plano de participação nos lucros ou resultados, já que “afirma, expressamente, ao analisar o artigo 2º, I e II da Lei nº 10.101/00, que duas são as possibilidades legais de legitimar a participação nos lucros e resultados, de forma a afastar a sua natureza salarial: Comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo Sindicato da respectiva categoria; Convenção ou acordo coletivo de trabalho”.

Aduz que não merece acolhida a alegação de que adotou dois planos concomitantes, uma vez que negociou a participação nos lucros por intermédio de ambas as formas previstas no inciso II do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000.

Frisa que os pagamentos efetuados aos empregados com base nos programas próprios Modelos de Remuneração Variável “foram legitimados pela entidade sindical representativa dos empregados, qual seja, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e pelos representantes do empregador, na figura de seus diretores executivos que assinaram o Acordo Coletivo do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR), apresentado no curso da Fiscalização”.

Alega que a própria autoridade fiscal reconheceu que nos acordos coletivos de trabalho referentes aos anos de 2009 e 2010/2011, que tinham como objeto o Programa de Participação Complementar nos Resultados – PCR, existia uma cláusula (sexta) que reconhecia e ratificava os programas próprios de participação nos lucros ou resultados mantidos pela Autuada.

O fato dos Programas Próprios de Participação nos Lucros ou Resultados – “Modelos de Remuneração Variável 2009” de fls. 218 a 227 (ano 2009), 228 a 238 (ano 2010) e 239 a 249 (ano 2011), terem sido reconhecidos e ratificados pelos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados de fls. 250 a 255 (ano 2009) e 257 a 272 (anos 2010 e 2011), demonstra que o sindicato responsável pela defesa dos interesses dos empregados participou da negociação dos programas próprios.

Afirma que a evidência da ocorrência das negociações entre as partes foi trazida pela própria autoridade fiscal, já que esta reconheceu a ocorrência de discussões com o sindicato e constatou a existência de atas de reunião.

Alega que não é correto falar que os “programas – Modelos de Remuneração Variável” não foram negociados, já que se os mesmos foram ratificados e reconhecidos em acordo coletivo, resta óbvio que eles estavam contidos na negociação deste instrumento.

Afirma que, nesse contexto, verifica-se que é descabida a alegação de que os programas próprios correspondem a um terceiro instrumento de PLR, ao lado da CCT e do Acordo Coletivo (PCR), cujas regras foram definidas unilateralmente pela Autuada.

Frisa que os planos próprios foram expressamente reconhecidos e ratificados pelo sindicato da categoria, por intermédio de acordo coletivo, que é instrumento legítimo para a validação dos referidos planos próprios.

Assevera que o fato desse acordo coletivo validar o pagamento de participação complementar (PCR), não pode ser motivo para descaracterizar os planos próprios.

Aduz que mantém apenas dois instrumentos para fins de estabelecer a participação de seus empregados nos lucros auferidos: “a CCT, que possui maior abrangência e visa integrar a maior parte dos empregados, de maneira geral, aos objetivos da instituição; e os planos próprios (validados por intermédio de acordo coletivo), os quais visam, justamente, estimular áreas específicas e posições a buscarem resultados diferenciados”.

Diz que os planos próprios têm condições financeiras diferenciadas e mais vantajosas para os empregados que deles participam e buscam, em contrapartida, fomentar essa população de colaboradores a concretizar resultados efetivos e diferenciados, pactuados em contratos de metas.

Frisa que os referidos instrumentos negociais atingem populações diversas, “não se verificando, em nenhum momento, a possibilidade de um mesmo funcionário ser beneficiado pelos dois mecanismos, vale dizer, dentro do plano próprio para cada funcionário apenas um instrumento será aplicável”.

Afirma que o julgado do CARF mencionado pela autoridade fiscal para ratificar seus argumentos e fundamentar a descaracterização de todos os pagamentos que efetivou a título de participação nos lucros ou resultados (Acórdão 240102.250 – 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária) não se presta a esse fim, mas, ao contrário, valida os procedimentos que adotou, na medida em que asseverou, expressamente, o seguinte:

(...)

Entendo como o próprio contribuinte descreveu em seu recurso, no seu estudo acerca das negociações coletivas, não existe óbice a que uma empresa firme convenção coletiva (que é mais abrangente), e ao mesmo tempo acordo coletivo (que é mais específico).

(...)

No caso, a própria Lei 10.101/2000, já vislumbrou a possibilidade de em existindo plano de PLR na empresa, o mesmo poderia ser compensado com as obrigações decorrentes dos instrumentos coletivos de negociação. Assim, caso desejasse efetuar PLR em melhores condições aos seus empregados a empresa, utilizando seja da comissão escolhida pelas partes, seja do acordo coletivo, poderia estabelecer programa de PLR, compensando os valores estabelecidos na convenção, o que entendo estaria dentro dos limites descritos na legislação aplicável.

(...)

Cita ementa de julgado do CARF (Acórdão nº 2401003.408) onde restou asseverado que “havendo nos autos a comprovação de que o representante do sindicato assinou o acordo para pagamento da PLR celebrado por comissão eleita para esse fim, deve-se considerar cumprido o requisito legal que exige a participação do ente sindical nas negociações, salvo se restar configurada fraude”.

Afirma que “a parcela de pagamentos efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação de tais valores, em cumprimento da legislação vigente”.

Esclarece que nos anos autuados realizou dois pagamentos a título de PLR aos seus funcionários e que a parcela de pagamentos apontada pela autoridade fiscal como supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de mero ajuste nos pagamentos efetuados aos empregados.

Alega que o pagamento do referido ajuste não altera a natureza dos valores pagos a título de PLR, tampouco traduz ofensa ao art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/00. Cita ementa de julgado do Tribunal Superior do Trabalho (Recurso de Revista nº TSTRR20590062.2003.5.02.0464) onde restou consignado que “a Subseção I da Seção Especializada em Dissídios Individuais pacificou entendimento no sentido de que o pagamento antecipado e parcelado da participação nos lucros, não obstante o comando expresso do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, não altera a natureza dessa parcela, transformando-a em verba salarial, em atenção ao disposto nos incisos XI e XXVI do art. 7º da Constituição Federal”. Cita vários julgados do TST que diz terem o mesmo posicionamento do referido acima.

Transcreve ementa de julgado do CARF (Acórdão nº 2301003005) na qual consta que “a antecipação de parte da parcela referente a participação nos lucros da empresa, decorrente de exigência do Sindicato da categoria, não possui o condão de conceder natureza salarial à verba, inexistindo razão para a incidência de contribuições previdenciárias”.

Assegura que o suposto não atendimento ao interregno previsto na legislação, que é fruto de negociação entre as partes, não poderia descaracterizar por completo os pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados, mas, no máximo, fazer

incidir as contribuições sociais previdenciárias e para terceiros sobre os pagamentos não efetuados dentro daquele intervalo. Diz que as parcelas que ultrapassaram o limite de duas vezes ao ano correspondem a apenas 3% do valor pago a título de PLR nos anos autuados, conforme demonstrado pelo quadro abaixo:

Pagamentos PLR 2010		Porcentagem
fev/10	R\$ 237.631.459	67%
ago/10	R\$ 94.481.760	27%
outras competências (c/ interv. semestral entre os pagtos)	R\$ 1.145.867	0,3%
demais pagamentos	R\$ 18.812.215	5%
Total pagamentos	R\$ 352.071.301	100%
Pagamentos que respeitaram periodicidade	R\$ 333.259.086	95%
Pagamentos PLR 2011		Porcentagem
fev/11	R\$ 280.607.381	77%
ago/11	R\$ 81.888.360	22%
outras competências (c/ interv. semestral entre os pagtos)	R\$ 577.870	0,2%
demais pagamentos	R\$ 3.448.896	1%
Total pagamentos	R\$ 366.522.507	100%
Pagamentos que respeitaram periodicidade	R\$ 363.073.611	99%
Total		Porcentagem
Total dos pagamentos autuados	R\$ 718.593.808	100%
Do total autuado, respeitaram a periodicidade	R\$ 696.332.697	97%

Afirma que, ao menos em relação aos valores pagos a título de PLR que observaram a semestralidade e limite de duas vezes ao ano, deve ser cancela a exigência fiscal.

Cita ementa de julgado do CARF (Acórdão nº 2401003.138) onde restou atestado que “apenas devem ser tributados os pagamentos a título de PLR que excederem as regras de periodicidade previstas na Lei n. 10.101/2000”. Aponta diversos julgados do CARF que diz terem o mesmo posicionamento do Acórdão nº 2401003.138.

Alega que, ao contrário do que entende a autoridade fiscal, o fato de um diretor empregado ter sido eleito em assembléia e se sujeitar às disposições da Lei nº 6.404/76 e não da Lei nº 10.101/2000, para fins de pagamento de participação nos lucros, não descaracteriza a verba para fins de isenção/imunidade da contribuição previdenciária.

Ressalta que a participação nos lucros ou resultados foi expressamente excluída da relação de verbas sujeitas ao recolhimento das contribuições sociais previdenciárias, nos termos da alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991.

Protesta que a Lei nº 8.212/1991 determina que as parcelas pagas a título de participação nos lucros ou resultados não integram a remuneração, desde que os pagamentos sejam feitos de acordo com lei específica.

Assegura que a Lei nº 10.101/2000 não é a única legislação que regula o pagamento de participação nos lucros ou resultados, já que a Lei nº 6.404/1976 prevê expressamente o pagamento de participação nos lucros aos administradores e diretores.

Aduz que, por força do disposto no artigo 152 e §§ da Lei nº 6.404/1976, os pagamentos de participação nos lucros aos diretores/administradores serão isentos desde que:

“i) o montante seja fixado em assembléia; ii) que a companhia tenha pago dividendo obrigatório aos seus acionistas e iii) que a participação não ultrapasse a remuneração anual dos administradores ou % dos lucros o que for menor”.

Ratifica que atendeu a todos os requisitos da Lei nº 6.404/1976, conforme demonstram as Atas de Assembléia juntadas com a impugnação, “que determinaram a fixação das verbas a serem pagas aos Administradores e, dentre elas, a Participação nos Lucros, devidamente informada nas Demonstrações Contábeis e correspondentes Notas Explicativas dos anos de 2010 e 2011”

Alega que “a natureza da verba paga a título de PLR não depende da condição daquele que a recebe (se é empregado ou diretor), mas sim da sua desvinculação da remuneração e da ausência da habitualidade”. Sendo que o direito à participação nos lucros ou resultados foi consagrado na Constituição Federal aos trabalhadores e não exclusivamente aos empregados.

Cita julgados do CARF (Acórdãos nº 2301003.474 e nº 230102.491) que foram favoráveis a tese de que não incide contribuições sociais previdenciárias sobre a participação nos lucros prevista no artigo 152 da Lei nº 6.404/1976.

Traz o entendimento de que o disposto na alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/1991 não se aplica ao caso da participação nos lucros prevista no artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, fere o disposto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, já que acarreta tratamento tributário diferenciado a pessoas que se encontram em situações equivalentes.

Cita julgado do CARF (Acórdão 240202699) onde restou asseverado que “a participação dos diretores, de que trata o art. 152 da Lei nº 6.404/76, decorre de uma relação jurídica firmada entre ‘Acionistas x Diretores/Administradores’, não se sujeitando às regras previstas na Lei nº 8.212/91, que se referem à relação jurídica ‘Empregador x Empregado’”.

Afirma que o Fisco não pode exigir juros de mora sobre o valor da multa de ofício, visto que o artigo 61, caput e §3º da Lei nº 9.430/1996, determina que os débitos de tributos e contribuições é que se sujeitam aos juros de mora e não o valor da multa de mora.

Frisa que, se o juro de mora não incidem sobre a multa de mora, por iguais razões não cabe aplicar tais juros sobre a multa de ofício.

Alega que, se a multa de ofício estivesse compreendida na referência feita pelo caput do artigo 61 da Lei n 9.430/1996 aos débitos de tributos e contribuições, “chegar-se-ia ao absurdo de concluir que o § 3º do artigo prevê a incidência de multa de mora sobre a multa de ofício”.

Aduz que o artigo 164 do Código Tributário Nacional confirma sua tese quando, ao tratar de crédito tributário, separa claramente os conceitos de crédito, juros de mora e penalidades. Diz que o artigo 161, caput, do Código Tributário Nacional faz a mesma distinção. Ressalta que também não são aplicáveis à multa de ofício os juros de 1% ao mês referidos no §1º do artigo 161 do Código Tributário Nacional.

Cita ementa de julgado da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (Acórdão nº 9101000.722) onde restou asseverado que “os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa de ofício aplicada”. Aponta vários julgados administrativos que diz terem o mesmo posicionamento do Acórdão nº 9101000722.

Alega que, mesmo que fossem cabíveis juros sobre a multa de ofício, seria aplicável apenas juros moratórios à taxa Selic, limitados a 1%.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, e o acórdão recorrido (fls. 1037 e ss) recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS*

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

*PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU
RESULTADOS DA EMPRESA.*

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições sociais previdenciárias.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DE
ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

A participação dos administradores nos lucros da companhia, prevista no artigo 152, §1º, da Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições sociais previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de imunidade/isenção.

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

*PARTICIPAÇÃO DOS EMPREGADOS NOS LUCROS OU
RESULTADOS DA EMPRESA.*

Os valores pagos a título de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000 sofrem a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos).

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DE
ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÕES PARA TERCEIROS.*

A participação dos administradores nos lucros da companhia, prevista no artigo 152, §1º, da Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições para terceiros (outras entidades e fundos), por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de imunidade/isenção.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

JUROS INCIDENTES SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros sobre a multa de ofício é legítima.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/11/2011

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 1.080/1.098) reiterando os argumentos apresentados na impugnação e acrescentando os seguintes pontos:

- No tocante aos instrumentos negociais utilizados pelo Recorrente para pagamento de PLR, a autoridade fiscal afirmou que não poderiam ser utilizados planos distintos de distribuição de lucros aos seus funcionários (Convenções Coletivas de trabalho - CCT, Acordo Coletivo de Trabalho ACT e os Modelos de Remuneração Variável – Programa Próprios), pois tal procedimento estaria vedado pelo artigo 2º da aludida Lei nº 10.101/2000.

- Quanto a esse aspecto, entendeu a autoridade julgadora que o fato dos pagamentos de PLR terem fundamento em mais de um instrumento não poderia ter sido apontado como motivo para a exigência das contribuições sociais, pois, além de não haver vedação legal expressa para essa situação, a legislação a autoriza, de forma indireta, por meio do § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00.

- Resta claro, portanto, que a existência de pagamentos de PLR com fundamento em mais de um instrumento de negociação, tal como ocorreu no caso em tela, não descaracteriza a natureza da verba e, via de consequência, não justifica a incidência das contribuições previdenciárias.

- Como visto, essa questão já foi analisada pela DRJ e o suposto descumprimento à legislação, nesse aspecto, foi integralmente afastado pela autoridade julgadora, razão pela qual não deve ser objeto de análise e discussão por esse E. Conselho.

Contesta a Decisão a quo, reproduz razões da impugnação, acrescentando jurisprudência deste E. Conselho, por fim requer o provimento integral do Recurso.

Em 17 de agosto de 2016, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF aprovou a Resolução nº 2301000.626 (fls. 1166 e ss), convertendo o julgamento em diligência para que (a) sejam juntados aos autos os comprovantes de pagamento aos acionistas de

dividendos obrigatórios no percentual de 25% do lucro líquido, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011 e (b) esclarecer se os Modelos de Remuneração Variável constituem ou não instrumento próprio de PLR e independente dos demais, nos termos da Lei 10.101, de 2000.

Em 21 de fevereiro de 2017, foi emitido o Relatório Conclusivo de Diligência Fiscal (fls. 1188 e ss), pelo qual a autoridade fiscal reiterou suas conclusões no sentido de que: (i) os modelos de remuneração variável constituem instrumento próprio de PLR e independente dos demais; e (ii) foram utilizados os seguintes instrumentos para pagamento da PLR aos empregados: Convenções Coletivas de Trabalho; Acordos Coletivos de Trabalho para pagamento da Participação Complementar nos Resultados – PCR e Modelos de Remuneração Variável (Programas de Participação nos Lucros ou Resultados próprios, mantidos pelo Banco). Ademais, o contribuinte foi intimado a apresentar os comprovantes de pagamento aos acionistas dos dividendos obrigatórios no percentual de 25% do lucro líquido, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011.

Em 24 de março de 2017, o Recorrente apresentou sua manifestação (fls. 1201 e ss) reafirmando que foi utilizado tão somente os Instrumentos de Convenção Coletiva (CCT) e Acordo Coletivo (devidamente assinado pelo sindicato), sendo que o último foi usado para definição dos planos próprios, assim como apresenta os comprovantes de pagamento aos acionistas dos dividendos obrigatórios no percentual de 25% do lucro líquido, relativamente aos exercícios de 2010 e 2011.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele conheço.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga aos Empregados em Desacordo com a Lei n. 10.101/00

A atividade empresarial pressupõe a combinação dos fatores de produção (terra, capital e trabalho) com o intuito de produzir e comercializar bens e serviços, de modo que as rendas oriundas da atividade empresarial são distribuídas mediante pagamentos aos detentores dos fatores de produção (aluguéis, juros e salários), sendo que a diferença entre os preços de vendas dos produtos e serviços e o custo para a produção de tais produtos e serviços constituirá o lucro da empresa (GUITTON, Henri. Economia Política. Segundo Volume. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1959. p. 51.).

A empresa pode ser compreendida como um regime de produção exclusivo do capitalismo, uma vez que somente num regime tal qual o capitalismo onde são assegurados o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, o empreendedor estará apto a exercer a atividade empresarial com seus ônus e bônus. Vale notar que a responsabilidade da produção é

do empresário, que emprega os fatores de produção em sua empresa e responderá pelo bom ou mau êxito do empreendimento, ao passo que os fornecedores dos fatores de produção deverão receber a remuneração pelos fatores fornecidos independentemente do êxito da empresa. (ANTUNES, José Pinto. *A Produção sob o Regime da Empresa*. São Paulo: Saraiva, 1964. Pp. 62-64.)

Dessa forma, caso a empresa tenha sido lucrativa, o lucro deverá ser repartido entre os empreendedores que investiram no empreendimento. Entretanto, caso a empresa se encontre em prejuízo, a responsabilidade do empresário vai até o limite investido por esses sócios, nos casos de empreendimentos constituídos sob a forma jurídica de sociedades cuja responsabilização é limitada. (ANTUNES, José Pinto. *A Produção sob o Regime da Empresa*. São Paulo: Saraiva, 1964. Pp. 62-64.)

A participação nos lucros ou resultados surge exatamente em um contexto em que se incentiva uma maior integração entre o capital e o trabalho, na medida em que parte do lucro que corresponde ao êxito da atividade empresarial é repassado aos titulares do fator de produção trabalho. Nesse sentido, Sérgio Pinto Martins assinala:

*“Não deixa de ser a participação nos lucros uma forma moderna, decorrente do capitalismo, de integração do trabalhador na empresa, por meio da divisão dos resultados obtidos pelo empregador com a colaboração do empregado. O fundamento da participação nos lucros está em que o empregador e o empregado contribuíram diretamente para que se alcançasse o lucro na empresa, ou seja, o capital e o trabalho participaram diretamente na obtenção do lucro. É uma forma de o trabalhador passar a participar do desenvolvimento da empresa, de maneira a cooperar com empregador no desenvolvimento da atividade deste”. (MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pp. 306-307)*

No âmbito do Direito Positivo, a participação nos lucros ou resultados encontra guarida constitucional no artigo 7º, XI, da Constituição Federal como um dos direitos dos trabalhadores, nos seguintes termos:

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.

Considerando que o referido dispositivo dispõe que a participação nos lucros é desvinculada da remuneração, o artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 explicitou que a participação nos lucros não integra o salário de contribuição, nos seguintes termos:

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 credita de acordo com lei específica.

Cumpre salientar que a participação nos lucros ou resultados não possui natureza de salário, de modo que a previsão do artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 não estabelece isenção, mas apenas explícita de forma didática uma não incidência.

Sobre esse ponto, cumpre ressaltar a doutrina do Direito do Trabalho tão bem exposta nas palavras do ex-ministro do Tribunal Superior do Trabalho, Pedro Paulo Teixeira Manus:

“Vê-se, tanto no artigo 1º da Medida Provisória n. 794/94, quanto nas subsequentes e no artigo 1º da Lei n. 10.101/00, que o fundamento de sua reedição é a integração entre o capital e o trabalho e o incentivo à produtividade, isto é, uma tentativa de procurar contornar o problema do desemprego, já que a Constituição Federal desvincula a participação dos lucros ou resultados da remuneração, desonerando as empresas quanto a eventuais encargos trabalhistas que não incidem sobre esta verba.

Busca-se assim instituir uma melhoria no padrão de vida dos trabalhadores, sem aumentar sua remuneração. Isso porque do ponto de vista trabalhista as verbas pagas “pelo” trabalho têm sempre natureza salarial. Já aquelas que são pagas “para” o trabalho não têm natureza de salário. Isso significa, por exemplo, que uma gratificação pela assiduidade, ou pela produção tem natureza de salário, pois é instituída pelo trabalho. Já uma verba paga para cobrir despesas comprovadas no exercício de uma função não tem natureza salarial, porque é requisito para desenvolvimento do trabalho, o que não ocorre no primeiro caso.

E, guardando natureza salarial, referida verba terá tratamento igual ao dispensado ao salário em sentido estrito, servindo de base de cálculo para todos os haveres trabalhistas. Eis por que o legislador constitucional desvinculou a participação nos lucros ou resultados da remuneração, como forma de evitar tais reflexos e buscando estimular sua instituição por empresas e empregados. (MANUS, Pedro Paulo Teixeira. Direito do Trabalho. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pp.151-152)

É interessante notar a distinção entre as verbas pagas “pelo” trabalho e as verbas pagas “para” o trabalho, de modo que o autor reconhece que a Constituição expressamente desvincula a PLR da natureza salarial, sendo que atribuir tal caráter à PLR somente teria o efeito de desestimular sua instituição pelas empresas.

Em igual sentido, observa Sérgio Pinto Martins que:

“A Constituição de 1988 eliminou o caráter salarial da participação nos lucros, determinando que tal prestação vem a ser totalmente desvinculada da remuneração. O objetivo foi realmente este, de possibilitar que o empregador concedesse a participação nos lucros a seus empregados, mas, em

contrapartida não tivesse nenhum encargo a mais com tal ato. O empregador não tinha interesse em conceder um benefício gratuitamente e ainda suportar os encargos sociais sobre tal valor. Foi uma forma de estimular o empregador a conceder a participação nos lucros, pois, se fosse utilizada a orientação da antiga Súmula 251 do TST, que considerava de natureza salarial a referida participação, o empregador não a iria conceder, porque haveria de pagar outros encargos sobre ela, como FGTS, contribuição previdenciária etc.”. (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho. 29ª ed. São Paulo: Atlas, 2013. Pp. 308-309)

Atualmente, a participação nos lucros ou resultados é regulada pela Lei nº 10.101/00, que assim dispôs:

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

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

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.

Como decorrência do exposto, a participação nos lucros ou resultados deverá ser celebrada por uma comissão paritária ou por uma convenção ou acordo coletivo. Tal dispositivo tem por objetivo fazer com que haja uma efetiva negociação para determinação da PLR, assim como para evitar que sejam estabelecidas metas inverossímeis tanto no caso de metas inatingíveis quanto no caso de metas facilmente atingíveis, de forma que as metas deverão ser claras e objetivas, na medida do possível.

Vale ressaltar que não há vedação à quantidade de planos de PLR, uma vez que a referida norma dispõe apenas sobre os meios de formalização dos planos (negociação com empregados ou coletiva), não proibindo a existência concomitante de modelos de participação nos lucros.

Assim, diante da inexistência de proibição para a existência concomitante de planos de PLR, estes não representam problema desde que estes tenham sido formalizados, tal como aconteceu no presente caso.

A permissão para a existência de planos de PLR concomitantes é reforçada pelo disposto no artigo 3º, §3º, da Lei nº 10.101/2000, que prevê a possibilidade de compensação entre pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados mantidos espontaneamente pela empresa e as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

A legitimação dos meios de formalização dos planos de PLR ocorreu, uma vez que houve a assinatura de um Acordo Coletivo do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR) entre a entidade sindical representativa dos empregados, qual seja, a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro e pelos representantes do empregador, na figura de seus diretores executivos, sendo que havia inclusive uma cláusula (sexta) que reconhecia e ratificava os programas próprios de participação nos lucros ou resultados mantidos pelo Recorrente.

O fato dos Programas Próprios de Participação nos Lucros ou Resultados – “Modelos de Remuneração Variável 2009” de fls. 218 a 227 (ano 2009), 228 a 238 (ano 2010) e 239 a 249 (ano 2011), terem sido reconhecidos e ratificados pelos Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados de fls. 250 a 255 (ano 2009) e 257 a 272 (anos 2010 e 2011), é mais um dos elementos a demonstrar que o sindicato responsável pela defesa dos interesses dos empregados participou da negociação dos programas próprios.

Dessa forma, não há que se falar que os “programas – Modelos de Remuneração Variável” não foram negociados, uma vez que se eles próprios foram ratificados e reconhecidos em acordo coletivo, de modo que eles estavam contidos na negociação deste instrumento, ou seja, tais planos próprios foram expressamente reconhecidos e ratificados pelo sindicato da categoria, por intermédio de acordo coletivo, que é instrumento legítimo para a validação dos referidos planos próprios.

Como consequência, não merece prosperar a alegação de que os programas próprios correspondem a um terceiro instrumento de PLR, ao lado da CCT e do Acordo Coletivo (PCR), cujas regras foram definidas unilateralmente pelo Recorrente.

Assim, há apenas dois instrumentos celebrados com o fito de estabelecer a participação de seus empregados nos lucros auferidos: a CCT, que possui maior abrangência e visa integrar a maior parte dos empregados, de maneira geral, aos objetivos da instituição; e os planos próprios (validados por intermédio de acordo coletivo), os quais visam, justamente, estimular áreas específicas e posições a buscarem resultados diferenciados.

É interessante notar, ainda, que os planos próprios possuem condições financeiras diferenciadas e mais vantajosas para os empregados que deles participam e buscam, em contrapartida, fomentar essa população de colaboradores a concretizar resultados efetivos e diferenciados, pactuados em contratos de metas.

Em que pese a Lei n. 10.101/00 traga dispositivo específico vedando o pagamento de PLR em mais de duas vezes no mesmo ano civil, há que se avaliar o caso concreto para se checar os motivos que levaram a tal pagamento. No caso em tela, entendo ser justificável o argumento de que a parcela de pagamentos apontada pela autoridade fiscal como supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei decorre de mero ajuste nos pagamentos efetuados aos empregados.

Ademais, o mero fato de mais um pagamento do PLR não poderia alterar a natureza da PLR, que não possui natureza salarial, tal qual vem entendendo o TST como no caso do Recurso de Revista nº TSTRR20590062.2003.5.02.0464, em que restou consignado que “a Subseção I da Seção Especializada em Dissídios Individuais pacificou entendimento no sentido de que o pagamento antecipado e parcelado da participação nos lucros, não obstante o comando expresso do art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101/2000, não altera a natureza dessa parcela, transformando-a em verba salarial, em atenção ao disposto nos incisos XI e XXVI do art. 7º da Constituição Federal”.

Ainda que fossem desconsiderados os pagamentos de PLR que excederam a semestralidade, não haveria como manter a exigência fiscal aos pagamentos que obedeceram a semestralidade.

Por fim, cumpre citar comentário de Mauricio Godinho Delgado sobre a não natureza salarial da PLR:

“É inquestionável, porém, que apenas a real participação nos lucros é que se desveste de natureza salarial: parcela periódica paga pelo empregador sem qualquer relação com os resultados alcançados pela empresa não se afasta da figura jurídica da gratificação habitual. (...) O ônus da prova relativa à fraude é, contudo, do autor da ação, em face da presunção não salarial decorrente do designativo eleito”. (DELGADO, Mauricio Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 16ª ed. São Paulo: LTr, 2017. P. 817.)

Conforme se observa, a PLR não possui natureza salarial, de modo que ainda que não sejam cumpridos de forma estrita os requisitos da Lei n. 10.101/00, cabe à autoridade fiscal comprovar o caráter fraudulento do pagamento da PLR, de modo que o conjunto probatório trazido ao longo do presente processo administrativo não é suficiente para que seja demonstrado que os pagamentos de PLR feitos aos empregados nos anos de 2010 e 2009 são fraudulentos.

Com base no exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à PLR paga aos Empregados.

Da Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga aos Diretores em Desacordo com a Lei n. 10.101/00

No tocante à PLR paga aos Diretores, cumprem alguns comentários iniciais destacando a importância da figura da PLR como não só instrumento de integração de capital e trabalho, mas como instrumento de diminuição dos riscos de agência.

Em 1932, o advogado Adolph Berle Jr. juntamente com o economista Gardiner Means, ambos professores da Universidade Columbia, elaboraram a obra “A Moderna Sociedade Anônima e a Propriedade Privada”, na qual efetuaram a análise do controle societário das duzentas maiores companhias abertas não bancárias do Estados Unidos da América da época.

Berle e Means já identificaram que em plena década de 30, a maior parte das companhias norte-americanas possuía capital pulverizado no mercado de ações, de forma que na maior parte de tais companhias não havia um acionista controlador identificável, o que gerava um grande poder para os administradores das mesmas. (BERLE, Adolph, MEANS,

Gardiner. A Moderna Sociedade Anônima e a Propriedade Privada. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Nova Cultural, 1987).

Em decorrência de tal tipo de situação, Berle e Means identificaram uma tendência ao divórcio entre a propriedade das ações (que é dos acionistas) e a gestão da companhia (que é feita pelos diretores).

Ocorre que nas situações em que há tal divórcio entre a propriedade e a gestão, sempre há o risco de divergência entre os interesses dos acionistas (que são os proprietários) e os interesses dos administradores (que são os gestores), sendo que idealmente ambos deveriam ter o interesse de maximização do valor da companhia.

A possibilidade de conflitos de interesses entre as referidas partes foi sintetizada na teoria da agência, apresentada por Michael Jensen e William Meckling no artigo “Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure”, de 1976.

Segundo a teoria da agência, há um principal, que é representado pelos proprietários das ações, e o agente, que é representado pelos administradores, uma vez que os administradores agem como agentes dos principais na administração da sociedade anônima que é de propriedade dos principais.

No caso da PLR paga aos diretores, trata-se de um instrumento pelo qual se alinham os interesses dos administradores aos interesses da empresa (e conseqüentemente dos acionistas das empresas), isto é, a PLR pode funcionar como um mecanismo de governança corporativa que diminui os potenciais conflitos de agência existentes entre administradores e empresa.

Tal como exposto no tópico anterior, seguindo o raciocínio de Pedro Paulo Teixeira Manus, a PLR paga aos administrados não é paga “pelo” trabalho, mas sim paga “para” o trabalho, de modo que não há caráter salarial também na PLR paga aos administradores.

Vale ressaltar que o fato de um diretor empregado ter sido eleito em assembleia e se sujeitar às disposições societárias de eleição e responsabilização da Lei nº 6.404/76 não tira o caráter não salarial da PLR a ele paga.

Mais uma vez, destaque-se que a participação nos lucros ou resultados não possui natureza de salário, de modo que a previsão do artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 não estabelece isenção, mas apenas explícita de forma didática uma não incidência.

Ademais, considerando que a Lei nº 6.404/1976 prevê expressamente o pagamento de participação nos lucros aos administradores e diretores, também é possível admitir que ainda que a previsão do artigo 28, §9º, j, da Lei nº 8.212/91 fosse uma norma isentiva, estaria sido cumprida o pagamento da participação nos lucros de acordo com lei específica, nesse caso a Lei n. 6.404/76.

Nesse sentido, cumpre ressaltar que os requisitos do artigo 152 e §§ da Lei nº 6.404/1976, que cuida dos pagamentos de participação nos lucros aos diretores/administradores, foram cumpridos, conforme demonstram as Atas de Assembleia juntadas com a impugnação, “que determinaram a fixação das verbas a serem pagas aos

Administradores e, dentre elas, a Participação nos Lucros, devidamente informada nas Demonstrações Contábeis e correspondentes Notas Explicativas dos anos de 2010 e 2011”

Por fim, destaque-se que a natureza da verba paga a título de PLR não depende da condição daquele que a recebe (se é empregado ou diretor), mas sim da sua desvinculação da remuneração e da ausência da habitualidade, de modo que de modo que o conjunto probatório trazido ao longo do presente processo administrativo não é suficiente para que seja demonstrado que os pagamentos PLR feitos aos diretores nos anos de 2010 e 2009 são fraudulentos.

Com base no exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário no tocante à PLR paga aos Diretores.

Da Questão da Incidência de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício

Por fim, a Lei nº 9.430/97, em seu artigo 61 passou a dispor que sobre os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal, incidirão juros de mora à taxa SELIC, veja:

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.

(.) § 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 do pagamento.

Partindo do disposto no referido artigo, a discussão centrou-se na interpretação da expressão "débitos decorrentes de tributos e contribuições", sendo que a multa de ofício não é débito decorrente de tributos e contribuições, decorrendo, nos exatos termos do art. 44 da Lei nº 9.430/96, da punição aplicada pela fiscalização às seguintes condutas: “a) falta de pagamento ou recolhimento dos tributos e contribuições, após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória; e b) falta de declaração e nos de declaração inexistente.”

Dessa forma, a regra veiculada pelo art. 61 da Lei n.º 9.430/96 refere-se à incidência de acréscimos moratórios sobre ‘débitos decorrentes de tributos e contribuições’, sendo certo que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo, de onde se extrai a conclusão de ser inaplicável os juros de mora a taxa Selic sobre a multa de ofício.

Conclusão

Com base no exposto, voto por conhecer do recurso voluntário e dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto

Voto Vencedor

Conselheiro João Bellini Júnior, redator *ad hoc* na data de formalização do acórdão.

Para registro e esclarecimento, consigno que, pelo fato da conselheira Andrea Brose Adolfo, redatora para o voto vencedor, ter renunciado ao seu mandato no CARF antes da formalização do acórdão, fui designado *ad hoc* para fazê-lo.

Inicialmente, cabe destacar que neste voto serão tratados apenas os pontos nos quais o relator restou vencido, quais sejam: a periodicidade no pagamento das verbas a título de PLR, da PLR paga aos diretores não empregados e da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Dirijo do respeitado conselheiro Alexandre Evaristo Pinto pelas razões a seguir expostas.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PAGA AOS DIRETORES EM DESACORDO COM A LEI N. 10.101, DE 2000

O pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 569.441/RS (com repercussão geral conhecida, tema 344) decidiu que (a) “o preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação”, em face de sua eficácia limitada e (b) “**a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94**”. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

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

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF - inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários - depende de regulamentação.

*2. Na medida em que **a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94** e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária.*

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento. (Grifou-se.)

Tal acórdão transitou em julgado em 23/02/2015.

A seu turno, a Lei 8.212, de 1991 (art. 28, § 9º, “j”), na redação dada pela Lei 9.528, de 1997, ao tratar do salário-de-contribuição, também previu a necessidade de lei específica para que as importâncias recebidas pelos segurados a título de participação nos lucros e resultados não integrem o salário de contribuição:

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)*

II - para o empregado doméstico: a remuneração registrada na Carteira de Trabalho e Previdência Social, observadas as normas a serem estabelecidas em regulamento para comprovação do vínculo empregatício e do valor da remuneração;

III - para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

IV - para o segurado facultativo: o valor por ele declarado, observado o limite máximo a que se refere o § 5º. (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta

lei:

(...)

*j — a participação nos lucros ou resultados da empresa, **quando para ou creditada de acordo com a lei específica**. (Grifou-se.)*

Assim, apenas com a Medida Provisória 794, de 1994, convertida na Lei nº 10.101, de 2000, a matéria foi regulamentada.

Ou seja, de acordo com o entendimento do Pleno do STF, **não há falar em participação nos lucros e resultados decorrentes do art. 7º, XI, da Constituição Federal anteriormente à edição da Medida Provisória 794, de 1994** (friso a data de 1994, que, por si só, exclui a pretensão de existir na Lei 6.404, de 1976 a regulamentação de PLR a serem pagos a administradores/diretores).

Tal entendimento, consolidado em decisão definitiva de mérito na sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 1973 (atualmente regulada pelos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015), **deverá ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Carf, a teor do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do Carf,**

aprovado pela Portaria MF 343, de 2015 (Ricarf), na redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Ademais, como deixou consignado nos sistemas do CARF a conselheira Andrea Brose Adolfo:

Com relação ao pagamento de PLR a diretores não empregados, a Câmara Superior já vem decidindo pela inaplicabilidade das Leis nº 10.101/2000 e da Lei nº 6.404/76. A primeira por ser aplicável apenas a "empregados" e a segunda por não fazer às vezes de lei regulamentadora do tema, a suprir a previsão legal constante da parte final do art. 7º, XI do texto constitucional, e por ser anterior à edição da Medida Provisória 794/94 (marco inicial da aplicabilidade da regra insculpida no texto constitucional, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543B do Código de Processo Civil CPC). Cito os Acórdãos nº 9202.004.490, de 29/09/2016, e 9202-005.378, de 26/04/2017.

Tais decisões concluíram pela plena incidência das contribuições previdenciárias na hipótese aqui sob análise, dada a inaplicabilidade da Lei nº 10.101, de 2000 aos diretores não empregados, afastando-se, ainda, a tese de aplicabilidade da Lei nº 6.404, de 1976, na forma dos seguintes fundamentos, que adoto como razões de decidir:

(...)

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

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.

Conforme previsto no § 6º do art. 150 da Constituição Federal, somente a Lei pode instituir isenções. Assim, o § 2º do art. 22 da Lei nº 8.212/91 dispõe que não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28 da mesma Lei. O § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91 enumera, exhaustivamente, as parcelas que não integram o salário de contribuição.

De acordo com o art. 9º, inciso V, alínea “f”, §§ 2º e 3º, do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto 3.048/1999, são considerados contribuintes individuais tanto o diretor não empregado como o membro do conselho de administração da sociedade anônima, vejamos:

Regulamento da Previdência Social (RPS), Decreto 3.048/1999:

Art. 9º São segurados obrigatórios da previdência social as seguintes pessoas físicas: (...)

V como contribuinte individual: (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999):

(...)

f) o diretor não empregado e o membro de conselho de administração na sociedade anônima; (Redação dada pelo Decreto nº 3.265, de 1999)

(...)

§ 2º Considera-se diretor empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja contratado ou promovido para cargo de direção das sociedades anônimas, mantendo as características inerentes à relação de emprego.

§ 3º Considera-se diretor não empregado aquele que, participando ou não do risco econômico do empreendimento, seja eleito, por assembléia geral dos acionistas, para cargo de direção das sociedades anônimas, não mantendo as características inerentes à relação de emprego. (g.n.)

No mesmo sentido, prevê o art. 12, inciso V, da Lei 8.212/1991 como contribuintes individuais os administradores (o diretor não empregado e o membro de conselho de administração) da companhia.

Lei 8.212/1991:

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas: (...)

V como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o

associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999). (g.n.)

Logo, a legislação previdenciária enquadra os administradores da Recorrente como contribuintes individuais. Esse entendimento está consubstanciado pela concepção organicista em que os administradores (membros da Diretoria e do Conselho de Administração) são órgãos da companhia, na medida em que o ato praticado por eles, dentro de seus poderes, é um ato da própria sociedade empresária (Recorrente), linha adotada por Fábio Ulhoa Coelho (Curso de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 1999, v. 2, p. 239241).

Em outras palavras, os membros da Diretoria (administradores), o que é o caso dos autos, possuem poder decorrentes da lei e do estatuto, sendo que isso viabiliza todo o poder para a condução das atividades diárias da companhia e distancia-se da subordinação pessoal da relação empregatícia.

Verifica-se que a legislação aplicável à espécie determina, em um primeiro momento, a regra geral de incidência das contribuições previdenciárias sobre a remuneração total dos segurados obrigatórios da previdência social, no caso, na qualidade de contribuintes individuais, incluindo no sentido lato de remuneração toda e qualquer retribuição, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades.

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

(...)

III para o contribuinte individual: a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria, durante o mês, observado o limite máximo a que se refere o § 5º;

Somente em um segundo momento é que são definidas, de forma expressa e exaustiva, porquanto excepcionais, as hipóteses de não incidência das contribuições destinadas à Seguridade Social. Vale destacar que, entendendo que o art. 28, §9º descreve as parcelas que não compõem o conceito de salário de contribuição de forma genérica, não afastando os pagamentos feitos os demais segurados, por exemplo Contribuintes individuais, da possibilidade de terem valores recebidos dos contratantes também excluídos do conceito de salário de contribuição, como analisaremos adiante.

Resta claro ao analisar os art. 28, §9º, que a legislação previdenciária, alinhando-se ao preceito constitucional, identifica verbas que não integram o salário de contribuição.

Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória,

assistencial, ou mesmo por expressa previsão legal seguindo os parâmetros descritos no dispositivo. Quanto à participação nos lucros, encontra-se expressamente descrito na alínea "j":

Art. 28 (...)

§ 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;

Não restou demonstrado pelo recorrente que o pagamento enquadrava-se na exclusão acima descrita.

Em relação a esse dispositivo e aos termos do art. 7, XI, inicialmente, ocorreu a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, e veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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: (grifo nosso)

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 ou previdenciário

(...)

§ 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.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei nº 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória nº 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória nº 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Nessa primeira análise é possível concluir que a lei 10.101/2000, conversão das citadas MPs, trouxe ao mundo jurídico a regulamentação de um anseio constitucional, qual seja, a definição da forma como o PLR estaria desvinculado da remuneração. Esse raciocínio, encontra-se em perfeita consonância com o entendimento do próprio STF, que destaca que o direito previsto no art. 7, XI não é auto aplicável, iniciando-se apenas a partir da edição da MP 794/1994, reeditada várias vezes e finalmente convertida na Lei 10.101/2000. Esse entendimento é extraído do Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento do RE 398284/RJ Rio de Janeiro.

RE 398284 / RJ RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008 Órgão Julgador: Primeira Turma Ementa 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 do RE 398284/RJ):

“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 vênias 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.”

Pelo abordado acima, já se manifestou o STF que não apenas o texto constitucional não é auto aplicável, como a norma que regulamento o art. 7º, inciso XI, surgiu apenas com a edição da

MP 794/94, convertida posteriormente na lei 10.101/2000, o que afasta a argumentação também de que a lei 6404/76 teria sido recepcionada pela Constituição para efeitos de regulamentação do art. 7º, XI.

Ainda nessa linha de raciocínio, note-se, conforme grifado no art. 2º da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias” (administradores não empregados).

Não se pode elastecer o conceito de participação nos lucros ou resultados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como resultados, todo e qualquer pagamento feito aos seus trabalhadores e em função dessa nomenclatura desvincular as verbas do conceito de remuneração e salário. A Lei nº 10.101/2000, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Apenas para ressaltar, afasta-se aqui, também, qualquer argumento de que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos lucros e resultados” do conceito de remuneração, considerando o fato de que o “caput do art. 7º da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”.

Essa constatação é cristalina na medida que os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido estrito do direcionamento ao empregado, pretendido pelo legislador, ao considerarmos que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos. Levando a efeito o raciocínio pretendido pelo recorrente, chegaríamos a conclusão de obrigatoriedade de atribuir a observância dos direitos ali elencados a todos os trabalhadores autônomos. Assim, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente.

Isto posto, rejeito qualquer argumentação de que o termo trabalhador descrito também no art. 1º da lei 10.101/2000, seria capaz de abranger a categoria de administradores e demais contribuintes individuais. Veja-se, que o termo autônomo ou para previdência social, contribuinte individual, não é uma pessoa que trabalha de forma subordinada, devendo cumprir

metas alcançar resultados, pois se assim o fosse, estaríamos atribuindo um requisito de empregado, qual seja a subordinação. Também vale lembrar que o trabalho de um mesmo trabalhador autônomo exigindo o cumprimento de resultados e metas durante um período (exercício) não deve ser utilizado de forma continuada, pois senão estaríamos atribuindo o segundo requisito que é a habitualidade na prestação de serviços. Dessa forma, entendo inviável qualquer interpretação em sentido contrário, razão pela, qual todo e qualquer pagamento feito a contribuintes individuais constituem salário de contribuição, salvo se possível o seu enquadramento dentre as hipóteses elencadas no art. 28, §9º da lei 8212/91.

Percebe-se, então, que, se o STF entendeu que não havia lei regulamentando o pagamento de PLR antes da edição da MP nº 794/1994. Dessa forma, não há como acolher o entendimento de que a expressão “lei específica” contida na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei 8.212/1991, também se refere a outras leis extravagantes, tal como a Lei 6.404/1976 que dispõe sobre as Sociedades por Ações (companhia), inclusive o seu art. 152, § 1o, estabeleceu que o estatuto da companhia pode atribuir aos administradores participação nos lucros da companhia, desde que sejam atendidos dois requisitos: (i) a fixação de dividendo obrigatório em 25% ou mais do lucro líquido; e (ii) o total da participação estatutária não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros, prevalecendo o limite que for menor.

Corroborando ainda mais esse entendimento, o Supremo Tribunal Federal (STF) pacificou sua posição quanto ao tema por meio do RE 569441/RS, rel. orig. Min. Dias Toffoli, red. p/ o acórdão Min. Teori Zavascki, de 30/10/2014 (Info 765), submetido a sistemática de repercussão geral (art. 543B do Código de Processo Civil CPC), nos seguintes termos:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 569.441 RIO GRANDE DO SUL RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI REDATOR DO ACÓRDÃO : MIN. TEORI ZAVASCKI EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. NATUREZA JURÍDICA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. EFICÁCIA LIMITADA DO ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE ESSA ESPÉCIE DE GANHO ATÉ A REGULAMENTAÇÃO DA NORMA CONSTITUCIONAL.

1. Segundo afirmado por precedentes de ambas as Turmas desse Supremo Tribunal Federal, a eficácia do preceito veiculado pelo art. 7º, XI, da CF – inclusive no que se refere à natureza jurídica dos valores pagos a trabalhadores sob a forma de participação nos lucros para fins tributários – depende de regulamentação.

2. Na medida em que a disciplina do direito à participação nos lucros somente se operou com a edição da Medida Provisória 794/94 e que o fato gerador em causa concretizou-se antes da vigência desse ato normativo, deve incidir, sobre os valores em questão, a respectiva contribuição previdenciária. (g.n.)

3. *Recurso extraordinário a que se dá provimento.*”

Por força do artigo 62, §2º do Regimento Interno do CARF2, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, as decisões definitivas de mérito do STF e do STJ, na 2ª Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF RICARF):

Art. 62. (...). § 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C da Lei nº 5.869/1973 (Código de Processo Civil CPC), devem ser reproduzidas pelas Turmas do CARF.

Entendo que o citado RE 569441/RS esclarece a inaplicabilidade da lei 6.404/76, seja como recepcionada para regulamentação do art. 7º, XI da CF/88 aos contribuintes individuais, seja dando respaldo a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 29, §9º da lei 8212/90. Pela transcrição do trecho do acórdão do STF acima, podemos dizer que a decisão daquela corte apenas ratifica o posicionamento adotado por essa relatora e por diversas outras decisões desse conselho acerca do tema.

Essa linha de interpretação também se amolda ao posicionamento do STJ:

“(…) A contribuição previdenciária sobre a participação nos lucros é devida no período anterior à MP n. 794/94, uma vez que o benefício fiscal concedido sobre essa verba somente passou a existir no ordenamento jurídico com a entrada em vigor do referido normativo.

(…)” (STJ. 2ª Turma. AgRg no AREsp 95.339/PA, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20/11/2012).

De fato, conclui-se que a Lei 8.212/1991 em seu art. 28, §9º, "j", 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 10.101/2000, a qual é destinada apenas aos empregados e que EXPRESSAMENTE, descreve: "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 (...)"

Por fim, para espancar qualquer argumentação de que o pagamento estaria de acordo com o descrito na lei 6404/76, ressalto que a participação descrita na referida lei, dá-se em função do capital investido. Ademais, também não entendo que a lei 6404/76 tenha, de forma alguma, excluído os valores do conceito de salário de contribuição, e, por consequência, possa respaldar os argumentos do recorrente.

Vejamos o texto da lei, assim, como já descrito pela autoridade fiscal:

Lei 6.404/1976:

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. (g.n.)

§ 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.

Quanto às participações estatutárias, tal como a participação no lucro dos administradores – diretores não empregados, qualificados como segurados contribuintes individuais –, elas dependem de o resultado da companhia, no respectivo exercício social, ter sido positivo, pois do contrário não haverá lucros a serem partilhados aos diretores não empregados com base nos lucros, conforme determinar o art. 190 da LSA: “as participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzidas a participação anteriormente calculada” (g.n.).

Considerando não ter sido trazido qualquer argumentação de que tratavam-se de acionistas, os fatos acima mencionados evidenciam que a Recorrente concedeu aos diretores não empregados (contribuintes individuais) uma remuneração distinta dos lucros previstos no art. 152 da Lei 6.404/1976 (Lei da LSA) ou distribuiu uma verba cognominada de lucros em desacordo com as regras estampadas na Lei 6.404/1976 (artigo 152 c/c o artigos 189 e 190).

Isso nos leva a clara conclusão de que, efetivamente, a verba paga aos diretores não empregados, caracteriza-se como uma remuneração pelo exercício de atividades na empresa, decorrente da relação contratante/contratado, que é distinta da relação acionista e diretores não empregados.

Essa argumentação deixa claro a impossibilidade de acatar a interpretação dada pela ilustre conselheira relatora, seja porque os valores recebidos enquanto “diretores não empregados” não remunerou o capital investido, seja porque, a autorização da referida lei, acerca da possibilidade de distribuir lucros aos administradores nunca isentou tais valores da incidência de contribuições previdenciárias, ao contrário do que expressamente prevê a lei 10.101/2000, aplicável a categoria de empregados em consonância com o art. 28, §9º, “j” da lei 8212/90.

Os pagamentos efetuados possuem natureza remuneratória. Tal ganho ingressou na expectativa dos segurados contribuintes individuais em decorrência do contrato e da prestação de serviços à recorrente, sendo portanto uma verba paga pelo trabalho e não para o trabalho.

(...)

Dessa forma, estando no campo de incidência do conceito de remuneração e não havendo dispensa legal para incidência de contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme já analisado, deve persistir o lançamento em toda a sua extensão em relação aos administradores contribuintes individuais, negando-se provimento integralmente ao recurso do sujeito passivo.

Isto posto, entendo que não há como acolher a pretensão do recorrente para excluir o pagamento do PLR dos segurados contribuintes individuais (PLR dos Administradores) do conceito de salário de contribuição, pelos seguintes fundamentos: (1) o art. 7º, XI, da CF não é auto aplicável; (2) a previsão do art. 7º, XI, da CF, refere-se apenas aos direitos dos trabalhadores empregados; (3) a lei 10.101/2000 restringe-se expressamente a regulamentar e descrever os requisitos para que o PLR não constitua base de incidência em relação a participação dos lucros/resultados aos empregados; (4) pelo fato de que a lei 6.404/76 não regula dispositivo constitucional do art. 7, XI da CF/88, nem tampouco o art. 28, §9º, 'j' da lei 8212/91. (5) porque o valor da PLR dada aos Administradores/Diretores não empregados, mesmo que fundada na lei 6404/76 não remunera o capital investido; seja por fim, (6) não existir previsão expressa na lei 6404/76, de que os valores pagos não sofram a incidência de contribuição previdenciária.

(...)

Assim, a partir da farta fundamentação supra, concluo pela inaplicabilidade das Leis nº 10.101/2000 e da Lei nº 6.404/76. A primeira por ser aplicável apenas a "empregados" e a segunda por não fazer às vezes de lei regulamentadora do tema, a suprir a previsão legal constante da parte final do art. 7º, XI da CF, e por ser anterior à edição da Medida Provisória nº 794/94 (marco inicial da aplicabilidade da regra insculpida no texto constitucional, conforme entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 569441/RS, submetido a sistemática de repercussão geral, mantendo-se assim o lançamento tributário referente às contribuições previdenciárias sobre as verbas a título de PLR pagas a diretores não empregados.

DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR) PAGA AOS EMPREGADOS EM DESACORDO COM A LEI N. 10.101/00 - DA PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

Alega o recorrente (e-fl. 1089) que a "parcela de pagamentos apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade fixada em lei, decorreu da

compatibilização entre os instrumentos que fundamentaram os pagamentos de PLR e de mero ajuste entre eles e, nos termos das jurisprudência ora apontadas, o pagamento de ajustes não desnatura a natureza da verba paga a título de PLR".

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 185) foram descumpridos os seguintes aspectos legais com relação aos planos de participação nos lucros ou resultados do Banco Itau BBA S/A:

Em resumo, foram descumpridos os seguintes aspectos legais:

- Existência de Planos Concomitantes para o Pagamento da PLR, contrariando o disposto no artigo 2º da Lei 10.101/00;

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

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

177/180): Com relação à periodicidade, o Auditor Fiscal dispõe no TVF (e-fls.

7.3 DA PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS DA PLR

Analizando a periodicidade dos pagamentos efetuados como sendo PLR, constatou-se o não atendimento ao disciplinado no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, transcrito a seguir, que expressamente veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Como pode ser observado pelos Demonstrativos - Periodicidade dos Pagamentos de PLR - 2010 e 2011, houve casos em que para o mesmo beneficiário existiram três pagamentos dentro do mesmo ano civil ou dois pagamentos no mesmo semestre.

...

Dessa forma, por ter sido descumprida essa importante determinação legal e sendo a PLR um instituto único, todos os valores pagos a esse título, constantes dos Demonstrativos da PLR Paga por Beneficiário - 2010 e 2011, que incluem todos os pagamentos efetuados pelo Banco Itaú BBA (Convenção Coletiva, Acordo Coletivo e Modelo de Remuneração Variável - Plano Próprio), não se desvinculam da remuneração e foram, considerados integrantes do salário de contribuição.

(...)

No caso concreto sob análise, o Banco Itaú BBA iniciou o ano de 2010 com 2.282 empregados e terminou esse mesmo ano com 2.359 empregados (informação obtida na DIPJ 2011, ficha 70 - Informações Previdenciárias).

Deste universo:

a) 2.077 empregados receberam pagamentos a título de PLR em três vezes no mesmo ano civil, nos meses de fevereiro (rubrica 04100 – Participação Lucros/Resultados), junho (rubrica 00260 - Antecipação PCR) e agosto (rubrica 04100-Participação Lucros/Resultados);

b) 1.999 empregados receberam pagamentos a título de PLR em 4 vezes no mesmo ano civil, nos meses de fevereiro, (rubricas 00315 - PCR Total, 00465 - PLR Adicional Total, 04100 - Participação Lucros/Resultados), junho (rubricas 00260 - Antecipação PCR e 29145 - PCR Partic. Adicional), agosto (rubrica 04100 - Participação Lucros/Resultados) e outubro (rubrica 00445 - Antecipação PLR Adicional);

Com relação ao ano 2011, iniciou o período com 2.359 empregados e terminou com 2.715 empregados (informação obtida na DIPJ 2012, ficha 70 – Informações Previdenciárias). Deste universo:

a) 2.065 empregados receberam pagamentos a título de PLR em 3 vezes no mesmo ano civil, nos meses de fevereiro (rubricas 00260 - Antecipação PCR, 00465 - PLR Adicional Total, 04100 - Participação Lucros/Resultados), agosto (rubrica 04100 - Participação Lucros/Resultados) e outubro (rubrica 00445 - Antecipação PLR Adicional).

A desobediência ao quesito da periodicidade dos pagamentos, por si só, é suficiente para que seja desconsiderado o comando constitucional de desvinculação da verba de PLR da remuneração. No entanto, como já vimos, não foi apenas nesse quesito que a empresa contrariou a lei.

(...) (Grifamos)

Conforme salientado no voto do relator a participação nos lucros ou resultados é direito garantido aos trabalhadores pelo art. 7º da CF:

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. (Grifamos)

Saliente-se que o termo "desvinculada da remuneração" significa que tal parcela não está associada ao montante da remuneração de cada trabalhador, como por exemplo, fixação de um percentual desse valor, mas sim associada a metas/resultados, conforme definido em lei específica.

Por seu turno, o artigo 28, §9º, 'j', da Lei nº 8.212/91 determina que a participação nos lucros não integra o salário-de-contribuição, desde que tal verba seja paga ou creditada de acordo com a Lei específica, verbis:

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 credita de acordo com lei específica. (Grifamos)

A Lei nº 10.101/2000 - lei específica a disciplinar a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa - estabelece requisitos que devem ser obedecidos pelos programas de PLR para a não incidência prevista no art. 28, §9º, 'j' da Lei nº 8.212/91:

Lei 10.101/2000

“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.

§1º...

§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 o mesmo ano civil.

§3º...”

Note-se que o legislador apenas permitiu que a empresa promova, durante o ano civil e com uma antecedência mínima de seis meses, uma antecipação do pagamento de PLR, porém, impediu o desvirtuamento do instituto (através de acordos que estabelecessem, por exemplo, o pagamento mensal de PLR) quando estabeleceu a proibição constante do parágrafo 2º, do artigo 3º, da Lei nº 10.101/2000.

A própria recorrente reconhece que efetuou pagamentos de PLR em desacordo com a lei, entretanto tenta justificar alegando tratarem-se de meros ajustes nos pagamentos efetuados aos empregados.

Todavia, no meu entender, tal justificativa não tem o condão de sanar a conduta contrária ao texto legal, qual seja, pagamento em periodicidade inferior a um semestre e, no caso dos autos, em mais de duas vezes no mesmo ano civil. Para obedecer aos ditames legais, e valer-se da exclusão da base de incidência das contribuições sociais previdenciárias e das contribuições para terceiros, o recorrente deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a atender a lei de regência.

Havendo pagamento em desconformidade com os termos legais, em qualquer extensão e em decorrência da unicidade do instituto "participação nos lucros e resultados", todos os pagamentos a este título devem ser tributados, sendo inaplicável o entendimento de que "uma parte" do plano estaria de acordo com a lei e "uma outra parte" em desacordo com a mesma lei. Ou o Programa de participação nos lucros e resultados atende o comando legal, ou não.

No caso concreto, ficou configurado o descumprimento do art. 3º, § 2º da Lei nº 10.101/2000, afastando assim, o benefício da não incidência das contribuições previdenciárias sobre tais verbas, conforme alínea j do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Por fim, importante lembrar que **ausência de UM dos requisitos é suficiente para desqualificação da verba paga como Participação nos Lucros ou Resultados**. Somente os valores pagos com estrita obediência aos comandos previstos na Lei nº 10.101/2000, estão fora da esfera de tributação da contribuição previdenciária.

Assim, deve incidir contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados pela recorrente, por descumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Sem razão o recorrente.

DA QUESTÃO DA INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Com relação à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, divirjo do entendimento proferido pelo relator, com base nas considerações a seguir expostas.

Sobre essa matéria, as três turmas da Câmara Superior têm se manifestado pela incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, cito acórdãos nº 9101-003.469 – 1ª Turma - sessão 7/03/2018 - relatora Adriana Gomes Rêgo; nº 9202-006.473 – 2ª Turma - sessão de 30/01/2018 - relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos e nº 9303-006.008 - 3ª Turma - sessão 29/11/2017 - redator voto vencedor Andrada Márcio Canuto Natal.

Transcrevo excerto do voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que, ao redigir o voto vencedor no citado acórdão nº 9303-006.008 expõe com minuciosa precisão a matéria:

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

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.

(...)

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de

pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

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.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo somase a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária

principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, 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.

Por todo o exposto, a multa de ofício proporcional, lançada juntamente com o tributo devido, se não paga no vencimento, sujeitase a juros de mora calculado com base na taxa SELIC por força do disposto no art. 61, caput e §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Para reforçar este entendimento, transcrevo abaixo precedentes judiciais e administrativos elaborado pela assessoria jurídica do CARF em estudos internos a respeito da matéria.

Julgamento da matéria nos Tribunais Superiores

Em 1º de setembro de 2009, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça assim decidiu nos autos do Recurso Especial nº1.129.990 PR, sob a condução do Ministro Castro Meira:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido.

Analiseuse, no caso, norma estadual questionada sob o argumento de que a multa por inadimplemento de ICMS não integraria o crédito tributário. Interpretando o art. 161 do CTN

em conjunto com os arts. 113 e 139 do CTN, o Ministro concluiu que o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis e, tendo em conta que o art. 161 do CTN ao se referir ao crédito, está tratando de crédito tributário, concluiu que referido dispositivo autoriza a exigência de juros de mora sobre multas.

A 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, em 18 de maio de 2010, replicou este entendimento ao decidir o Recurso Especial nº 834.681MG, sob relatoria do Ministro Teori Albino Zavascki:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. TAXA SELIC. APLICAÇÃO PARA TRIBUTOS ESTADUAIS DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI AUTORIZADORA. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 879844/MG, DJE DE 25/11/2009, JULGADO SOB O REGIME DO ART. 543C DO CPC. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DESSE PRECEDENTE (CPC, ART. 543C, § 7º), QUE IMPÕE A ADOÇÃO EM CASOS ANÁLOGOS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE. PRECEDENTE DA 2ª TURMA DO STJ.

RECURSO ESPECIAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

Também se tratava, neste caso, de legislação estadual.

Em 04 de dezembro de 2012, a 1ª Turma manteve este posicionamento no julgamento de Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.335.688PR, relatado pelo Ministro Benedito Gonçalves:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Neste caso, a multa de ofício fora lançada com fundamento no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e o sujeito passivo alegava a inexistência, no referido dispositivo legal, de qualquer menção sobre a cobrança de juros de mora.

Por fim, em 07 de junho de 2016, a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça mais uma vez aplicou a jurisprudência pacífica do Tribunal, agora em face de Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 870.973MG, sob relatoria do Ministro Humberto Martins:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. DEVIDO

ENFRENTAMENTO DAS QUESTÕES RECURSAIS. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BASE DE CÁLCULO. MATÉRIA DE CUNHO EMINENTEMENTE CONSTITUCIONAL. REEXAME. COMPETÊNCIA DO STF.

1. Inexiste violação do art. 535 do CPC/73 quando a prestação jurisdicional é dada na medida da pretensão deduzida, com enfrentamento e resolução das questões abordadas no recurso.

2. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

3. Da leitura do acórdão recorrido, depreende-se que a questão acerca da base de cálculo do ICM/ST foi debatida pelo Tribunal de origem com fundamento eminentemente constitucional, sendo a sua apreciação de competência exclusiva do Supremo Tribunal Federal, conforme dispõe o art. 102, III, do permissivo constitucional

Agravo interno improvido.

A análise recaiu, assim, sobre legislação do Estado de Minas Gerais.

O Superior Tribunal de Justiça, portanto, não apreciou as questões colocadas em face da redação do art. 61, caput e §3º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Ementas de acórdãos recentes da CSRF

Acórdão nº 9101002.514, de 13 de dezembro de 2016, Relator Conselheiro Rafael Vidal de Araújo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano calendário: 2004, 2005, 2006

[...]

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora, conforme estabelecido no art. 161 do CTN. Precedentes do STJ.

Acórdão nº 9202004.250, de 23 de junho de 2016, Relatora Maria Helena Cotta Cardozo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Período de apuração: 01/01/2004 a 10/09/2004

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo

a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. Recurso Especial do Contribuinte conhecido e negado

Acórdão nº 9303004.570, de 8 de dezembro de 2016, Redator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/10/2007

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento. [...]

Sobre a aplicação da taxa Selic, colaciono a Súmula CARF nº 4 que firma o posicionamento a ser seguido por este Colegiado:

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

Sem razão o recorrente.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

João Bellini Júnior – redator *ad hoc*