



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

Processo nº 16327.720832/2014-15
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-004.828 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de janeiro de 2019
Matéria Contribuições Sociais Previdenciárias
Recorrente ITAU SEGUROS DE AUTO E RESIDENCIA S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2010 a 30/09/2011

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

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

PARTICIPAÇÃO NO LUCRO. ADMINISTRADORES.

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

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

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

RELATÓRIO DE REPRESENTANTES LEGAIS. SÚMULA.

"A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa." (Súmula CARF nº 88).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra - Relator

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo contra o acórdão 15-40.506 - 6ª Turma da DRJ/SDR, que julgou improcedente a sua impugnação.

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

Trata-se de processo que agrupa os Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigações tributárias principais, sob os seguintes DEBCAD n.º: 51.025.635-0 e 51.025.636-8, consolidados em 10/09/2014.

A tabela abaixo apresenta um resumo dos Autos de Infração que compõem o processo sob julgamento:

DEBCAD N.º	COMPETÊNCIAS	MATÉRIA	CÓDIGO LEVANTAMENTO	VALOR TOTAL
51.025.635-0	02/2010 a 09/2011	Contribuições previdenciárias parte patronal, inclusive SAT/RAT, incidentes sobre as remunerações de empregados pagas pela empresa e contribuições previdenciárias parte patronal, incidentes sobre as remunerações de contribuintes individuais pagas pela empresa.	PA - PARTICIPAÇÃO ADMINISTRADORES; PE - PARTICIPAÇÃO EMPREGADOS.	R\$18.451.849,77
51.025.636-8	02/2010 a 09/2011	Contribuições sociais destinadas a outras entidades e fundos (terceiros).	PE - PARTICIPAÇÃO EMPREGADOS.	R\$851.981,72

A fiscalização informa que:

Constituem fatos geradores das contribuições ora lançadas as seguintes remunerações:

pagas aos segurados empregados a propósito de “Participação nos Lucros ou Resultados”, em desacordo com a legislação específica;

pagas aos segurados contribuintes individuais (diretores não empregados), a título de participação nos lucros.

Os valores apurados de Participação nos Lucros ou Resultados dos Empregados foram obtidos de dados constantes em planilhas, contendo os pagamentos por beneficiário (formato Excel), fornecidas pela empresa ora notificada, em 14/03/2014. Tais dados foram extraídos e confirmados com as folhas de pagamento do contribuinte. Tais valores foram confirmados também com a contabilidade do sujeito passivo constante do SPED. Além disso, também foram obtidos das folhas de pagamento os valores da Participação nos Lucros dos Administradores.

A participação nos lucros ou resultados, como prevista constitucionalmente, é desvinculada da remuneração, não possuindo natureza jurídica salarial e não integrando, portanto, o salário de contribuição, somente quando paga em conformidade com lei específica: Lei nº 10.101, de 2000.

Resta claro na Lei nº 10.101, de 2000, que o programa de participação nos lucros ou resultados deve ser implantado como forma de integrar o capital e o trabalho, sendo imperioso o estabelecimento prévio dos indicadores que serão utilizados para este fim. Os trabalhadores devem conhecer previamente todos os critérios e condições a que devam atender para o recebimento de valores a título de participação nos lucros ou resultados. Para tanto, é fundamental que a negociação entre o empregador e seus empregados, com a necessária participação do sindicato da categoria, seja precedente ao período objeto da aferição dos lucros ou resultados, vez que os pagamentos a serem efetuados a este título devem estar vinculados a regras claras e objetivas previamente estabelecidas.

Esses pagamentos, cujos montantes por beneficiário e rubrica são apontados nas planilhas de PLR apresentadas pelo contribuinte em 14/03/2014, junto com a Carta datada de 13/03/2014, foram realizados com base nos subseqüentes instrumentos de negociação, conforme informação prestada pela empresa em Nota Explicativa entregue em 25/11/2013:

Regulamento do Plano de Participação nos Resultados 2009, celebrado entre Itaú Seguros S/A e Comissão Interna de Trabalho em 04/09/2009, referente ao ano base de 2009, com vigência retroativa no período de 01/01/2009 a 31/12/2009;

Regulamento do Plano de Participação nos Resultados - Exercício 2009, celebrado entre a empresa e Comissão Interna de Trabalho em 03/12/2009, referente ao ano base de 2009, com vigência retroativa no período de 01/01/2009 a 31/12/2009;

Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, celebrado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 01/02/2010, referente ao ano base de 2010, com vigência de um ano;

Acordo de Participação nos Resultados, firmado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 15/06/2010, referente ao ano base de 2010, com vigência de um ano;

Acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, celebrado entre a empresa e Comissão de Representantes dos Empregados em 01/02/2011, referente ao ano base de 2011, com vigência de um ano;

Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2009, datada de 21/01/2010, referente ao ano base de 2009;

Convenção Coletiva de Trabalho específica sobre Participação dos Empregados nos Lucros ou Resultados das empresas de seguros privados e de capitalização em 2010, assinada em 08/02/2011, referente ao ano base de 2010.

No caso em tela, a empresa não comprovou que as comissões de empregados, que negociaram os Planos Próprios apresentados, foram escolhidas com a participação dos empregados, parte que elas representam. Sabemos apenas que os membros de tais comissões são escolhidos de forma aleatória, nada mais. Ora, uma vez que a autuada não disponibilizou qualquer documento que pudesse comprovar a anuência dos empregados em serem representados pelos membros da comissão, nem qualquer documento que registrasse o processo de escolha dos mesmos; carecem tais membros de representatividade e assim não são parte legítima para assinar os instrumentos de negociação sobre PLR em nome dos empregados. Sendo assim, por falta de representatividade e consequente ilegitimidade de parte, os acordos próprios não são válidos e, portanto, não podem ser considerados. Nem se trata de PLR os pagamentos com base neles realizados. E ainda que o fossem, estão revestidos de outros vícios que contrariam os dispositivos legais, demonstrados no decorrer do relatório.

Analisando a periodicidade dos pagamentos efetuados como sendo PLR, constatou-se o não atendimento ao disciplinado no §2º do art. 30 da Lei nº 10.101/2000, anteriormente transcrito, 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 pela amostragem consignada nos 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, havendo casos em que o mesmo empregado recebeu até quatro pagamentos no ano. 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 PLR Paga por Beneficiário (2010 e 2011), que incluem tanto os pagamentos fundamentados nas Convenções Coletivas de Trabalho específicas de PLR quanto os relativos aos Planos Próprios de PLR (citados no item 5.14 do relatório fiscal), não se desvinculam da remuneração e foram considerados integrantes do salário de contribuição.

Continuando o exame dos instrumentos de negociação da PLR, verifica-se que todos os instrumentos arrolados nas alíneas do item 5.14 do relatório fiscal possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Destacam-se aí as convenções coletivas sobre PLR, as quais foram todas celebradas no ano seguinte ao período a que se referem. Percebe-se claramente que durante todo o ano de 2009 e 2010, os empregados sequer sabiam da existência de tais convenções e desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, após o final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Logo, não há que se falar em metas preestabelecidas. Também não foram pactuados previamente os planos próprios, pois a assinatura e o conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram no decorrer do ano, ou mesmo já transcorrido quase a metade do ano ou todo o ano. Destarte, os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos planos próprios e das convenções coletivas em tela, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica.

Não houve comprovação de que os Planos Próprios foram arquivados na competente entidade sindical, como estabelecido no art. 2º, em seu § 2º, da Lei nº 10.101/2000. Por meio do item 11 do Termo de Início de Procedimento Fiscal, lavrado em 28 de dezembro de 2012, a empresa foi solicitada a apresentar: "Comprovação do arquivamento dos Acordos Próprios sobre Participação nos Lucros ou Resultados dos, anos-base 2009, 2010 e 2011 na entidade sindical dos trabalhadores". Em resposta, no item 11 da Carta datada de 30/01/2013, entregue nessa mesma data, a empresa apenas informa que "O comprovante do arquivamento é o carimbo do representante da entidade sindical no próprio acordo".

No caso em tela, chama a atenção que nenhuma das convenções coletivas de PLR apresentadas se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus à PLR, contrariando o real

propósito do instituto e em total afronta à legislação. Igualmente, não se encontram nos planos próprios regras claras e objetivas; sobre as metas a serem atingidas para o recebimento do benefício da PLR, sendo o conteúdo dos mesmos bastante vagos. Não é possível identificar em tais planos, respostas a indagações como: Quais são as metas que os beneficiários necessitam atingir para receber a PLR? O que terão de fazer para atingi-las? Com o intuito de analisar o cumprimento dos dispositivos legais específicos sobre a PLR, a empresa foi intimada por meio dos Termos de Intimação Fiscal lavrados em 08 de março de 2013 e 08 de julho de 2013 a apresentar, "Demonstrativo pormenorizado, individualizado por segurado e por cada pagamento por ele recebido em 2010 e 2011, explicando a base de composição do cálculo dos valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados, acompanhado dos respectivos demonstrativos de apuração das metas (estipuladas x cumpridas) e das memórias de cálculo", de alguns segurados selecionados por amostragem. Em atendimento ao solicitado, a empresa apresentou, no dia 19 de agosto de 2013, um CD contendo documentos os quais denominou "Demonstrativos". Além dos motivos até aqui expostos, tais documentos não podem ser considerados, devido às seguintes irregularidades: a) nenhum deles traz a assinatura do empregado e/ou do gestor; b) nenhum deles demonstra a data de estipulação das regras acordadas; c) nenhum deles contém a data de ciência de tais regras nem do contrato em si por parte dos empregados, sendo impossível a comprovação de quando os empregados tomaram conhecimento das metas envolvidas no pagamento. Diante disso, novamente temos configurado o desrespeito pela empresa às normas que regem a distribuição de PLR, uma vez que não se pode falar aqui da existência de regras claras e objetivas, nem de conhecimento prévio das metas a serem atingidas.

Os dispositivos legais mais importantes nesse tema que é aquele que determina que a participação nos lucros ou resultados não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado. Essa disposição legal, que se aplica a todos os instrumentos de negociação da PLR adotados pela empresa, quais sejam, as Convenções Coletivas de Trabalho e os Planos Próprios, uma vez que a PLR é um instituto único, demonstra claramente a preocupação do legislador era não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial, o que não foi respeitado pela empresa ora autuada. Além de todos os problemas até aqui relatados, como periodicidade dos pagamentos de PLR inadequada, retroatividade da vigência, planos próprios não arquivados na entidade sindical, metas não terem sido pactuadas previamente, ausência de regras claras e objetivas, dentre outros, há ainda aquele relacionado ao fato de a empresa ter efetuado pagamento de remunerações por meio de PLR. Do exame das folhas de pagamento, observaram-se diversos casos em que a verba paga a título de PLR aos empregados excedia em várias vezes o valor do salário base (do ordenado) do próprio empregado, como destacados por amostragem nos Demonstrativos - PLR x Ordenado. Há casos

em que o valor da PLR excede em mais de dezoito vezes o salário base do funcionário. Cabe ressaltar que da leitura dos planos e dos seus anexos, não foi verificada a possibilidade da verba paga a título de PLR alcançar valores tão vultosos. Percebe-se claramente que, na realidade, as verbas pagas pela empresa a título de PLR, nada mais são do que instrumento de premiação/bonificação/comissão ou qualquer que seja a sua nomenclatura, travestido de PLR, com nítido caráter retributivo e em substituição salarial. Esse fato contraria claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração, visto que, como evidenciado acima, para muitos empregados beneficiários, a PLR passa a ser a remuneração principal e, como tal, integra o salário de contribuição. Mais um motivo que demonstra que as verbas a título de PLR foram pagas aos empregados da empresa em desacordo com a Lei nº 10.101/2000.

Devido a todas as razões expostas no Relatório Fiscal, a fiscalização caracterizou a "participação nos lucros ou resultados" paga com base nos Planos Próprios e nas Convenções Coletivas Específicas de PLR como integrante do salário de contribuição, visto que não atende aos requisitos da lei em seu aspecto formal e material.

A participação nos lucros a administradores de uma sociedade anônima (caso da empresa ora autuada) está prevista na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a qual regulamenta também os parâmetros de seu pagamento. Trata-se de uma faculdade da empresa efetuar o pagamento da referida verba aos seus administradores, que compreendem os diretores e conselheiros consoante o art. 145 da referida lei. Utilizando-se dessa faculdade a empresa efetuou pagamentos de participação nos lucros a seus diretores não empregados, os quais são segurados contribuintes individuais. Ocorre que, em virtude da Lei nº 6.404, de 1976 não desvincular da remuneração tal verba e não citar que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, tais pagamentos integram o salário de contribuição desses administradores e sobre os mesmos incidem as contribuições previdenciárias, nos moldes da Lei nº 8.212, de 1991. Da leitura dos direitos dos trabalhadores que estão listados nos incisos do art. 7º da Carta Magna, tais como seguro-desemprego, piso salarial, décimo terceiro salário, notamos que os mesmos pertencem somente aos segurados empregados, pois o segurado contribuinte individual, por exemplo, não possui os direitos mencionados nos incisos. Logo, o constituinte, ao utilizar o termo "trabalhadores", no caput do art. 7º, referiu-se à espécie empregado. O art. 218, § 40, da Constituição, ratifica esse entendimento, especialmente em relação à participação nos lucros ou resultados, deixando claro que o constituinte, no art. 7º, ao falar em trabalhador, referiu-se à espécie empregado. Pela leitura dos artigos 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000, não resta dúvida de que a intenção do legislador foi desvincular da remuneração a participação nos lucros ou resultados recebida apenas pelo segurado empregado, ou seja, a

participação paga ao contribuinte individual ou a outra espécie de segurado, será considerada base de incidência de contribuição previdenciária por falta de previsão legal de não incidência. Os valores pagos da participação em tela aos diretores não empregados da empresa, objeto do presente lançamento, foram encontrados em sua contabilidade (conta nº 3921110001 - Administradores), bem como em suas folhas de pagamento (rubrica 394 - Particip. Resultados), demonstrados em tabela no relatório fiscal. Foi aplicada a multa de ofício de 75%, tanto em razão do não pagamento do tributo devido, quanto da não apresentação da declaração ou sua apresentação de forma inexata.

DA IMPUGNAÇÃO.

A empresa tomou ciência em 26 de setembro de 2014 e apresentou impugnação em 29 de outubro de 2014, alegando, em síntese, que:

Alega a tempestividade da impugnação.

Afirma que para desqualificar a PLR paga pela Impugnante, a Fiscalização alega que não teria sido comprovada a legitimidade das comissões de representantes dos empregados que assinaram os Planos Próprios que lastreiam os pagamentos autuados, pelo que estes estariam em desacordo com os requisitos estabelecidos pela Lei nº 10.101/00. Alega que a Lei nº 10.101, de 2000, não estabelece essa exigência quanto à forma de composição da comissão de representantes dos empregados. Transcreve o art. 2º da referida lei e defende que nele não há qualquer exigência em relação aos aspectos formais exigidos pela Autoridade Fiscal quanto à representatividade dos empregados. Transcreve decisão do CARF. Afirma que as comissões de representantes dos empregados foram compostas por integrantes da categoria com plena legitimidade para representar seus pares, e que foi atingido o escopo do constituinte de "integração entre o capital e o trabalho", eis que assegurada participação dos empregados nas discussões do programa, o que não é refutado pelo Auditor-Fiscal. Expõe que para realçar tal legitimidade, é imprescindível notar que todos os Planos Próprios foram subscritos, também, por representantes das entidades sindicais, o que corrobora a devida representação dos empregados.

Afirma que a Autoridade Fiscal alega que a Impugnante teria efetuado pagamento de PLR mais de duas vezes ao ano, conforme consignado no Relatório Fiscal. Nega que tenha havido pagamento de PLR em desacordo com a periodicidade estabelecida na Lei nº 10.101, de 2000. Esclarece que um 4º pagamento, considerado como 4ª parcela pela Fiscalização, ocorreu apenas em relação a duas pessoas, o que demonstra não serem sequer suficientes como amostragem à assertiva fiscal em prol da inobservância da periodicidade da PLR. Alega que esses pagamentos constituem, em verdade, meros resíduos das duas parcelas pagas na respectiva competência, apuradas pela

impugnante por ocasião da revisão dos valores, tratando-se de mero acerto da primeira ou da segunda parcela da PLR nos períodos considerados, o que não pode, de maneira alguma, ser considerado como uma parcela excedente para fins de verificação da periodicidade de pagamentos. Defende que houve mero equívoco no cálculo da PLR, razão pela qual foi paga a diferença. Argui que deveria a autoridade fiscal aprofundar-se na natureza e origem dos valores, ao invés de presumir que tal pagamento se referiria a uma terceira parcela de PLR. Afirma que as parcelas excedentes são sempre muito inferiores às antecedentes guardando nítido caráter de complemento/resíduo. Defende que está provado que: (i) o pagamento efetuado até o mês de março corresponde à segunda parcela da PLR da competência do ano anterior e decorre da Cláusula Segunda dos CCTs, da Cláusula oitava dos PPRs 2009/2010 e dos Itens 4 ou 7 dos ACTs; e (ii) o pagamento efetuado no mês de agosto corresponde à 1ª parcela da PLR do respectivo ano em curso, como antecipação. Transcreve disposições dos respectivos pactos laborais. Transcreve decisões do CARF. Trás na impugnação o exemplo do beneficiário Diego Vendrani, que recebeu em 02/2010 o valor de R\$ 1.340,44; em 08/2010 o valor de R\$ 313,99 e em 09/2010 o valor de R\$ 3,18. Afirma que o pagamento de 09/2010, tratado pelo Auditor-Fiscal como "3ª parcela de PLR", corresponde à mera diferença da parcela de PLR relativa a 08/2010, que concerne à antecipação da PLR do próprio ano de 2010, e que foge à razoabilidade que se possa considerar pagamento de tal proporção como terceira parcela a descaracterizar a PLR por descumprimento da periodicidade preconizada pela legislação de regência. Alega que apenas os valores pagos em fevereiro e em agosto afiguram-se efetivas parcelas de PLR, sendo os demais pagamentos meras diferenças ou resíduos dessas duas parcelas. Defende que somente eventual parcela excedente poderia, ad argumentandum, ser objeto de lançamento, conforme votos condutores do acórdão 206-01.025, de 02/07/2008, de relatoria da Conselheira Ana Maria Bandeira, e do acórdão 205-01-171, de 07/10/2008, de relatoria do Conselheiro Marcelo Oliveira, com trechos transcritos na impugnação.

Afirma que relativamente aos pagamentos de PLR efetuados pela Impugnante com base nos pactos laborais, a Autoridade Fiscal alega que a sua assinatura teria ocorrido no curso do período aquisitivo, o que, de per se, descaracterizaria a PLR, uma vez que sugeriria a ausência de negociação entre a Impugnante e seus funcionários, o que não procede no presente caso. Alega que embora os pactos laborais tenham sido assinados no curso dos exercícios a que se referiam, é fato que as condições ao recebimento da PLR já eram de amplo conhecimento dos funcionários da Impugnante antes mesmo do início do período aquisitivo. Defende que a assinatura no curso do exercício de per se não significa que os empregados não tivessem conhecimento prévio das regras de distribuição de PLR, notadamente porque, neste caso, as regras vigentes no período autuado (anos-calendário de 2010 e 2011) eram absolutamente similares às regras vigentes nos anos anteriores, o que é

admitido pela própria Fiscalização. Expõe que os pactos laborais decorreram de clara e suficiente negociação entre as partes, não apenas em relação aos períodos autuados mas, antes mesmo, sendo certo que os acordos laborais em disputa são fruto da sinergia entre empregados e empregador, atendendo à finalidade intentada pelo constituinte, bem como pelo legislador ordinário. Argui que, ao contrário do que entende a Fiscalização, o art. 2º, §1º, da Lei nº 10.101/00 não condiciona a legitimidade da participação nos lucros ou resultados a um programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente (antes do exercício a que se refere a PLR). Alega que o legislador não impôs ao contribuinte a necessidade de observância dos critérios constantes dos incisos I e II do § 1º do supracitado dispositivo, mas utilizou a expressão "podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições", o que deixa claro que a adoção de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente nada mais é do que uma sugestão do legislador, mas jamais uma condição à legitimidade da participação nos lucros ou resultados. Afirma que a jurisprudência pátria já consolidou o entendimento de que a negociação quanto à distribuição do lucro pode ser concretizada mesmo após a sua apuração (o que, via de regra, só ocorre após o término do respectivo exercício), sendo que o único requisito relativo à data de realização do acordo é de que este seja firmado anteriormente ao pagamento da respectiva participação nos lucros ou resultados, o que ocorreu in casu. Transcreve decisões do CARF. Expõe que os pactos foram assinados antes dos pagamentos e que, em relação aos PPR, eles foram assinados no início ou no curso do ano: PPR de 2009, assinados em 04/09/2009 e 03/12/2009; PPR de 2010, assinados em 01/02/2010 e 15/06/2010; PPR de 2011, assinado em 01/02/2011. Conclui que restou comprovado que a negociação e a assinatura dos pactos laborais antecederam o pagamento da PLR autuada, devendo ser cancelados os autos de infração em debate.

Em relação à falta de arquivamento dos Planos Próprios junto a entidade sindical, alegada pela fiscalização, a impugnante aduz que os referidos Planos foram sim arquivados pelo Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo, em 01/02/2010 e 01/02/2011, conforme comprova o carimbo apostado nos aludidos planos próprios. Afirma que diligenciou junto ao Sindicato da categoria dos beneficiários, que emitiu certidão reiterando o devido arquivamento, conforme se verifica na imagem colacionada na impugnação (doc 04). Consta imagem de Declaração onde o Sindicato dos Securitários do Estado de São Paulo afirma que os acordos de Participação nos Resultados dos anos de 2009 a 2011 foram arquivados junto a esta entidade sindical.

Afirma que a fiscalização alegou que os pactos laborais não conteriam regras claras e objetivas. Aduz que a fiscalização despendeu quase 8 páginas detalhando com significativa precisão as regras dos pactos laborais vigentes no período autuado, tendo a fiscalização elencado apenas dúvidas pontuais

em relação a alguns aspectos dos planos atuados. Aduz que, inicialmente, a fiscalização critica o fato da PLR distribuída pela impugnante basear-se em critérios outros que não a produtividade, o que, no seu entender, constituiria violação à Lei nº 10.101/00. Defende que o art. 2º da Lei nº 10.101/00 conferiu ampla autonomia às empresas para a elaboração de seus planos de PLR, não restringindo os planos de PLR à lucratividade ou produtividade da empresa, pelo contrário, expressamente assevera que podem ser considerados outros critérios e condições que não aqueles arrolados nos incisos I e II do supracitado dispositivo, como, por exemplo, o critério de qualidade. Alega que também não merece prosperar a alegação da fiscalização de que as regras e condições fixadas infringiriam a Lei nº 10.101/00, eis que não seria possível saber se e como foram utilizadas para avaliação do desempenho individual dos empregados. Argui que, conforme já decidido pelo E. CARF, deve-se entender por regras claras e objetivas aquelas que possibilitem a aferição do cumprimento das metas necessário à distribuição da verba, sendo certo que a Lei nº 10.101/00 conferiu ampla autonomia às partes ao estabelecimento das diretrizes do plano de PLR, não possuindo rol taxativo de espécie de regras/metastas a serem adotadas pelos acordantes. Expõe que a autuação em tela não decorre do descumprimento da Lei nº 10.101/00 por parte da Impugnante, mas sim da avaliação pessoal por parte do Sr. Auditor Fiscal em contraposição à vontade das partes externada nos pactos laborais, violando sua autonomia e descumprindo o que a regulamentação da participação nos lucros mais exalta - a integração entre capital e trabalho - como pretexto para desqualificar a natureza da PLR. Transcreve acórdãos do CARF. Alega que, se os planos atuados não possuísem regras claras e objetivas ou visassem à complementação da remuneração dos empregados da Impugnante sem a incidência das contribuições previdenciárias, não seriam aceitos pelo Sindicato da classe, eis que a elaboração de planos de PLR com tais características seria prejudicial aos próprios empregados. A Impugnante carrega aos autos exemplos das avaliações de desempenho (Doc. 05) que denotam claramente a completude dos quesitos que as lastreiam. Afirma que, dentre os "Indicadores Específicos", por exemplo, identificam-se quatro critérios: (i) atendimento à reclamações inerentes aos seguros residenciais; (ii) cumprimento de prazos entre o aviso do sinistro e seu encerramento; (iii) sinistros médios por evento; e (iv) colaboração do colaborador para redução de despesas administrativas. No quesito "Projetos", dois projetos internos em implantação são auferidos: um, de redução de volume da regulação internalizada; (ii) o outro acerca da conclusão de estratégia de fornecimento, este baseado em um projeto piloto da empresa em um município do Estado de São Paulo. Por fim, no quesito "Gestão de Pessoas", avaliou-se o desempenho do candidato na pesquisa de clima institucional passada no período. Destarte, resta patente a existência de regras claras e objetivas nos ACTs atuados, inclusive com mecanismos de

aferição de desempenho individual, devendo ser rechaçado o entendimento fiscal.

Alega que a norma constitucional ao utilizar a expressão "trabalhadores" é genérica, não fazendo qualquer distinção quanto aos trabalhadores não empregados, tampouco estando adstrita aos empregados. Destaca que o CARF recentemente se

posicionou no sentido de que a expressão "empregadores" deve ser utilizada em uma acepção mais ampla, transcrevendo parte do acórdão. Expõe que tal posicionamento é corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme ementa transcrita na impugnação. Defende que por trabalhador deve-se compreender não só aquelas pessoas que tem vínculo empregatício, mas toda e qualquer pessoa vinculada à empresa, como é o caso dos diretores estatutários. Alega que, diante do comando auto aplicável da norma vertida do artigo 7º, inciso XI, do texto constitucional, mesmo que não houvesse a edição da Medida Provisória n.º 794/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, os pagamentos efetuados pela empresa a título de participação nos lucros ou resultados estariam desvinculados da remuneração, razão pela qual sequer sofreriam a incidência da contribuição previdenciária. Transcreve doutrina nesse sentido. Conclui que as quantias derivadas da participação nos lucros, percebidas pelos diretores estatutários da Impugnante não integram a sua remuneração, haja vista a expressa dicção constitucional que as desvinculam da remuneração (artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal), razão pela qual se afigura manifestamente ilegítima e despida de validade a pretensão da Autoridade Fiscal de exigir a contribuição previdenciária a cargo do empregador incidente sobre tal pagamento. Transcreve jurisprudências, incluindo jurisprudência trabalhista que reconhece o vínculo empregatício entre diretor estatutário e empresa. Defende que tendo sido reconhecido o vínculo entre diretor estatutário e empresa, os valores pagos a eles a título de participação nos lucros e resultados não devem compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias. Aduz que a Autoridade Fiscal, ao implementar requisito inexistente na legislação, qual seja, conferir imunidade, no que tange a incidência de Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros, somente aos empregados, fere o princípio da legalidade, posto que a legislação utiliza a expressão trabalhadores sem fazer qualquer distinção entre eles (com ou sem vínculo empregatício). Alega que eventual Lei que se repete aplicável à participação nos resultados paga a administradores não estaria consubstanciada na Lei nº 10.101/00, mas sim na Lei nº 6.404/76, que não impõe a incidência previdenciária objetivada na autuação em tela. Defende que a previsão de pagamento da participação nos lucros e resultados aos administradores estatutários está expressamente contida na Lei nº 6.404, de 1976. Transcreve jurisprudência nesse sentido. Salienta que a verba autuada foi paga aos administradores uma única vez no ano de 2011, mais especificamente em 04/2011, a alguns diretores, fato este que

demonstra a falta de habitualidade do referido pagamento, de modo a afastá-lo da composição do salário de contribuição, já que se tratou de ganho eventual pago uma única vez aos beneficiados. Cita a instrução normativa nº 04, de 1999, que dispõe que não integram o salário de contribuição as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais. Expõe que a conclusão que se tira da simples leitura do artigo 22 da Lei nº 8.212, de 1991, é que a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos trabalhadores depende da caracterização de alguns elementos, destacando-se, dentre eles, o da habitualidade. Transcreve doutrina e jurisprudência do STJ sobre habitualidade.

Afirma que a partir da efetivação do lançamento, a RFB tem por costume atualizar o valor dos créditos tributários constituídos por lançamento de ofício aplicando juros sobre a multa de ofício imposta. A Impugnante traz à baila o julgado da C CSRF, por meio do qual se decidiu cancelar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Expõe que a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada carece de base legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430/96, é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado. Afirma que o § único do artigo 43, da Lei nº 9.430/96, prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente. Conclui que a expressão "(...) débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições (...)" não contempla a multa de ofício, pois se assim não fosse, não haveria necessidade alguma para a existência do § único, do artigo 43, da Lei nº 9.430/96. Expõe que, ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113, do CTN, verifica-se que o próprio CTN não autoriza a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo.

Entende que deve ser afastada a responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo anexo aos presentes AI, conforme dispõe a Súmula nº 88, do CARF.

Requer a procedência da impugnação, cancelando a autuação, ou, subsidiariamente, o afastamento da cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício e a exclusão da pretensa responsabilidade das pessoas físicas listadas no Relatório de Vínculo.

A decisão de primeira instância restou ementada nos termos abaixo (fls. 586/605):

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS. PRÉVIO ESTABELECIMENTO DAS METAS.

A lei exige que os instrumentos de negociação fixem regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos à Participação nos Lucros ou Resultados, bem como as metas, resultados e prazos devem ser pactuados previamente.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
COMISSÃO ESCOLHIDA PELAS PARTES.*

O art. 2º, inciso I, da Lei nº 10.101, de 2000, estabelece que a comissão deve ser escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
PERIODICIDADE.*

O §2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, 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.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. NÃO
COMPLEMENTA OU SUBSTITUI REMUNERAÇÃO.*

Quando a suposta "participação nos lucros ou resultados" paga pela empresa aos seus funcionários sobrepuja e é tão ou mais relevante do que o próprio salário base contratado com a empresa, resta evidenciada a existência de substituição de remuneração, contrariando claramente o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000, que prevê que a participação não substitui ou complementa a remuneração.

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
DIRETORES NÃO EMPREGADOS.*

A Lei nº 10.101, de 2000, bem como a regra da alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não contemplam a participação nos lucros e resultados de outros trabalhadores, que não os empregados, logo os valores pagos a este título aos diretores não empregados (segurados contribuintes individuais) integram o salário de contribuição.

JUROS SELIC. MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros SELIC sobre os débitos para com a União encontra-se expressamente prevista no § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996. Os juros incidem tanto sobre o valor do principal (tributo ou contribuição), quanto sobre a multa.

RELATÓRIO DE VÍNCULOS.

O Relatório de Vínculos não tem como escopo incluir os administradores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação, que, eventualmente, poderão ser responsabilizados na esfera judicial, nas hipóteses previstas em lei e após o devido processo legal.

Em face da referida decisão, da qual foi intimada em 10/10/2016 (fl.613), a contribuinte manejou Recurso Voluntário (fls. 615/662) tempestivamente, em 09/11/2016, alegando, em síntese, que:

Da ausência de regras claras e objetivas

- A legitimidade dos acordos de PLR não está condicionada à existência de metas ou ao alcance de resultados por parte da empresa, eis que a Lei nº 10.101/00 não restringiu a PLR a tais critérios.

- É possível afirmar que a jurisprudência administrativa pátria já consolidou o entendimento no sentido de que os critérios e condições elencados na Lei nº 10.101/00 são meramente exemplificativos, podendo ou não ser utilizados nos programas de PLR.

- Revela-se equivocado o entendimento esposado pela D. Fiscalização e chancelado pela DRJ/SDR, eis que as regras que possibilitam a aferição das metas necessárias à distribuição da PLR estão estampadas nos aludidos instrumentos. Exemplificativamente, vejamos as regras ao cálculo e pagamento da PLR aplicáveis aos empregados da Recorrente, constante do ACT 2010 (fls. 133-135).

- A Lei nº 10.101/00 exige é que os contornos (claros e objetivos) estejam estampados no instrumento de negociação da PLR, não havendo qualquer previsão que obrigue o detalhamento todas as metas, critérios de avaliação e formas de pagamento no acordo coletivo, ou que o imponha como condição de sua validade.

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR

- Os acordos para o período fiscalizado reproduzem as condições ao recebimento da PLR vigentes nos anos anteriores, de modo que, ao contrário do que alega a D. Fiscalização e corrobora a D. Autoridade Julgadora, os funcionários da ora Recorrente possuíam amplo conhecimento das regras relativas à distribuição da PLR antes mesmo do início do período aquisitivo.

A assinatura no curso do exercício de per se não significa que os empregados não tivessem conhecimento prévio das regras de distribuição de PLR, notadamente porque, neste caso, as regras vigentes no período autuado (anos-calendário de 2010 e 2011) eram absolutamente similares às regras vigentes nos anos anteriores, o que foi admitido pela própria D. Fiscalização.

No presente caso, os acordos foram celebrados antes dos pagamentos da PLR. E, em relação aos PPRs, veja-se que foram assinados no início ou no curso do ano:

Pacto	Exercício	Data de Assinatura
PPR	2009	04/09/2009 e 03/12/2009
PPR	2010	01/02/2010 e 15/06/2010
PPR	2011	01/02/2011

Veja-se a falta de razoabilidade da autuação em discussão, tomando como exemplo a data de assinatura dos PPRs 2010 e 2011: 01/02/2010 e 01/02/2011. Naquele caso, o Sr. Agente Fiscal autuou a totalidade da PLR paga com base nos PPRs, por terem sido assinados apenas 1 mês após o início do período! Ou seja, a despeito de os empregados terem 335 dias, no ano, para observar as condições dos PPRs, a D. Fiscalização considerou insubsistente os planos pelo 1 mês do início do ano em que os PPRs ainda não estavam assinados.

O único requisito relativo à data de realização do acordo é de que este seja firmado anteriormente ao pagamento da respectiva participação nos lucros ou resultados, o que ocorreu in casu.

Da ausência de legitimidade da comissão de empregados

De acordo com a Fiscalização, a ausência de documentos que pudessem comprovar a anuência dos empregados em serem representados pelos membros da comissão e/ou registros do processo de escolha dos mesmos, além do fato de a comissão ser composta apenas por empregados que ocupariam cargos de liderança, sugeriria um desequilíbrio de força na negociação dos Planos Próprios, pelo que os pagamentos efetuados a título de PLR estariam em desacordo com o art. 2º, I da Lei nº 10.101/00.

Ocorre que, com todo respeito, tal entendimento não deve prosperar, uma vez que o aludido artigo não impõe nenhuma exigência em relação aos aspectos formais relativos à eleição dos representantes dos empregados, tampouco quanto à posição que estes devem ocupar para que sejam elegíveis à comissão. Desse modo, na ausência de determinação legal expressa, a comissão dos empregados avulta-se legítima no presente caso.

Da periodicidade dos pagamentos

Os pagamentos considerados parcelas excedentes pela Fiscalização e pela Autoridade Julgadora constituem, de fato, meros resíduos das duas parcelas de PLR pagas na respectiva competência, apuradas por ocasião da revisão dos valores. Trata-se de mero acerto da primeira ou da segunda parcela da PLR nos períodos considerados, o que não pode ser considerado como parcela excedente para fins de verificação da periodicidade de pagamentos.

Logo, os pagamentos efetuados entre fevereiro e março compõem uma única parcela de PLR, relativa à competência do ano anterior - com diferenças passíveis de pagamento nos meses subsequentes restando apenas uma segunda parcela de PLR paga no ano, no mês de agosto, esta relativa à competência do ano em curso - com diferenças passíveis de pagamento no mês subsequente, o que não viola a Lei nº 10.101/00 e não descaracteriza a PLR,

Na remota hipótese de se entender pela incidência tributária no presente caso, a Recorrente reitera o pedido de revisão do lançamento apresentado em sua Impugnação, o qual deixou de ser analisado pela D. Autoridade Julgadora infra, sob a alegação de que a discussão sobre qual parcela poderia ter sido objeto do lançamento “perde o sentido ao ter sido demonstrado o descumprimento de outros requisitos da citada lei, além do referido requisito de periodicidade, aplicável a todos os valores pagos, conforme já exposto nesta decisão.”

Da PLR como substituição da remuneração

Uma vez mais, a D. Autoridade Fiscal e a D. DRJ/SDR se distanciaram da legislação específica, em prejuízo do direito da Recorrente, eis que, a Lei não impõe que os pagamentos de PLR efetuados aos empregados possuam paridade com o seu salário mensal. Até porque, seria totalmente ilógica qualquer previsão nesse sentido, uma vez que, como se sabe, o pagamento de PLR está sujeito ao cumprimento de metas e outros eventos previstos nos instrumentos de negociação coletiva, que podem ou não ser alcançadas pelos diferentes funcionários.

Do pagamento de PLR a diretores não empregados

Como dito, o acórdão recorrido apenas ratificou o entendimento da D. Autoridade Fiscal lançadora, segundo o qual os valores pagos a título de PLR a diretores não empregados estariam sujeitos às Contribuições Previdenciárias e somente estariam desvinculados da remuneração e fora do seu campo de incidência se destinados a segurados empregados.

Entretanto, tal assertiva improcede, pois olvida da imunidade de que goza a PLR, nos termos do artigo 7º, XI, da CF/88, que detém aplicabilidade integral.

Conclusão

Por fim, pugna pelo conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, reformando-se o acórdão recorrido, a fim de que seja integralmente cancelada a autuação em tela, ou, subsidiariamente, seja mantida a exigência apenas sobre os pagamentos efetuados em desacordo com a periodicidade, afastando-se a desconsideração integral das verbas distribuídas a título de participação nos lucros ou resultados.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Melo Mendes Bezerra, Relator

Admissibilidade

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

Do Mérito

Da Participação nos Lucros e Resultados

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

Constituição Federal - 1988

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

(...)

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

(...) (grifos nossos)

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

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

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

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

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

(...) (grifos nossos)

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

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

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

Do exame dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, temos que, afora os parâmetros nela estabelecidos, não constam regras detalhadas sobre as características dos acordos a serem celebrados, de forma que os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do art. 2º, tem liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...) (grifos nossos).

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...) (grifos nossos)

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

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

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

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

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

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

As partes acordantes são os empregados e o empregador, mas sempre com a participação do Sindicato dos trabalhadores, seja através de um representante indicado pela entidade (inciso I do artigo 2º da Lei nº 10.101, de 2000), seja por instrumento de Convenção ou Acordo Coletivo de trabalho (inciso II do referido artigo 2º).

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

A decisão de piso afastou a irregularidade apontada pela Fiscalização no que concerne à ausência de arquivamento do acordo de PLR na entidade sindical. Além da PLR paga a administradores não empregados, a autuação remanesce quanto ao descumprimento dos seguintes requisitos em relação aos empregados:

- Existência de regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

- Os pagamentos efetuados a título de PLR excederiam “várias vezes” o salário base dos empregados, o que denotaria o caráter retributivo de tais verbas, pelo que deveriam integrar a remuneração.

- Conhecimento prévio das regras de distribuição da participação nos lucros e resultados, uma vez que os pactos laborais foram assinados após o início do período aquisitivo.

- Representatividade/legitimidade da comissão de empregados.

- Periodicidade dos pagamentos.

Da fixação de regras claras e objetivas

Quanto a este aspecto, é necessário salientar que a recorrente sustenta a tese de que não há obrigatoriedade de regras claras e objetivas no PLR em comento, quando afirma: “A legitimidade dos acordos de PLR não está condicionada à existência de metas ou ao alcance de resultados por parte da empresa, eis que a Lei nº 10.101/00 não restringiu a PLR a tais critérios. É possível afirmar que a jurisprudência administrativa pátria já consolidou o entendimento no sentido de que os critérios e condições elencados na Lei nº 10.101/00 são meramente exemplificativos, podendo ou não ser utilizados nos programas de PLR”.

Ainda assim, argumenta que as regras que possibilitam a aferição das metas necessárias à distribuição da PLR estão estampadas nos aludidos instrumentos. Exemplificativamente, vejamos as regras ao cálculo e pagamento da PLR aplicáveis aos empregados da Recorrente, constante do ACT 2010 (fls. 133-135).

Inicialmente, deve ser rechaçada a afirmação defensiva de que a lei de regência não impõe, mas faculta ao PLR a existência de regras claras e objetivas e que, a legitimidade dos acordos não está condicionada à existência de metas ou alcance de resultados da empresa. É da própria essência de um plano de participação nos lucros e resultados, que tem como objetivo a integração entre o capital e o trabalho e incentivo à produtividade, o estabelecimento de metas previamente ajustadas e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

A sistemática acordada no ACT (fls.133-135) não cumpre os requisitos da Lei nº 10.101/2000. Consta um quadro genérico de estabelecimentos de metas, sem nenhum critério de aferição. Não restou especificado, através de regras claras e objetivas, qual o esforço adicional o empregado teria que despendar para atingir os resultados pretendidos pela empresa.

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

Art. 2º (...)

(...)

§ 1o Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos

substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições.

É forçoso reconhecer que não existiram metas claras e objetivas no plano de PLR da recorrente. Havia, inclusive, pagamento de PLR pelo simples fato de o beneficiário ser funcionário da empresa, sem empreender nenhum esforço adicional. A forma encontrada pela empresa para avaliar o alcance das metas institucionais não poderia ser mensurada pelo empregado, sendo obtidas através de percentuais globais, não guardando nenhum parâmetro estabelecido.

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

Aspecto temporal da assinatura do acordo de PLR

De acordo com a recorrente, os acordos para o período fiscalizado reproduzem as condições ao recebimento da PLR vigentes nos anos anteriores, de modo que, ao contrário do que alega a autoridade lançadora, os seus funcionários possuíam amplo conhecimento das regras relativas à distribuição da PLR antes mesmo do início do período aquisitivo.

São abalizadas as teses que se formaram neste Conselho acerca do momento da assinatura do PLR. Alguns firmaram entendimento no sentido de que a formalização do plano deve ser anterior ao exercício a que corresponde; outros entendem que essa formalização pode ocorrer mesmo após o início do período de apuração dos critérios pertinentes ao programa de PLR.

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

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

No caso dos autos, o Auditor notificante assinala que: “todos os instrumentos arrolados nas alíneas do item 5.14 do relatório fiscal possuem vigência retroativa e que, portanto, não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados, como exige a lei. Destacam-se aí as convenções coletivas sobre PLR, as quais foram todas celebradas no ano seguinte ao período a que se referem. Percebe-se claramente que durante todo o ano de 2009 e 2010, os empregados sequer sabiam da existência de tais convenções e desconheciam completamente os requisitos a que deveriam atender para fazer jus ao recebimento da verba referente à PLR, uma vez que os critérios e condições para o recebimento da PLR só foram estabelecidos posteriormente, após o final do período a que se referiam, demonstrando a ausência de prévia negociação, o que fere diretamente os ditames legais. Logo, não há que se falar em metas preestabelecidas. Também não foram pactuados previamente os planos próprios, pois a assinatura e o conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram no decorrer do ano, ou mesmo já transcorrido quase a metade do ano ou todo o ano. Destarte, os pagamentos a título de PLR realizados por intermédio dos planos próprios e das convenções coletivas em tela, que por sua vez não atendem à exigência legal de prévia negociação entre as partes, foram considerados como integrantes do salário de contribuição por terem sido efetuados em desacordo com a lei específica”.

Diante da demonstração de que o PLR foi formalizado em exercício posterior ao período a que se referem, entendo que o mesmo não atende ao aspecto temporal em relação à prévia pactuação das regras/metast.

Da ausência de legitimidade da comissão de empregados

De acordo com a Fiscalização, a ausência de documentos que pudessem comprovar a anuência dos empregados em serem representados pelos membros da comissão e/ou registros do processo de escolha dos mesmos, além do fato de a comissão ser composta apenas por empregados que ocupariam cargos de liderança, sugeriria um desequilíbrio de força na negociação dos Planos Próprios, pelo que os pagamentos efetuados a título de PLR estariam em desacordo com o art. 2º, I da Lei nº 10.101/00.

Nesse tocante, entendo que assiste razão à recorrente. De fato, a Lei nº 10.101/00, não impõe nenhuma exigência em relação aos aspectos formais relativos à eleição dos representantes dos empregados, tampouco quanto à posição que estes devem ocupar para que sejam elegíveis à comissão.

Quanto ao tema, eis a redação da Lei nº 10.101/00, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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

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

Não há nenhuma exigência quanto à legitimidade de representação dos membros escolhidos em relação aos empregados da empresa. No caso concreto, restou consignada a assinatura dos empregados membros da comissão, não existindo elemento nos autos capaz de apontar qualquer vício de consentimento em relação à composição da referida comissão.

Dessa forma, a exigência da Fiscalização não encontra amparo na legislação de regência, não servindo, por si só, para descaracterizar o PLR da recorrente.

Da periodicidade dos pagamentos

De acordo com a recorrente, os pagamentos considerados parcelas excedentes pela Fiscalização constituem, de fato, meros resíduos das duas parcelas de PLR pagas na respectiva competência, apuradas por ocasião da revisão dos valores. Trata-se de mero acerto da primeira ou da segunda parcela da PLR nos períodos considerados, o que não pode ser considerado como parcela excedente para fins de verificação da periodicidade de pagamentos. Os pagamentos efetuados entre fevereiro e março compõem uma única parcela de PLR.

Com base na planilha de fls. 418/425 e diante das afirmações supra, é fato incontroverso que, para o exercício de 2010 e 2011, ocorreram pagamentos a título de PLR nos meses em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Para o ano de 2010, a referida planilha destaca pagamentos para inúmeros empregados nos meses de fevereiro, março, agosto e setembro. No ano de 2011 foram efetuados pagamentos nos meses de fevereiro, março, abril, maio, agosto e setembro.

As alegações da recorrente não merecem prosperar. A uma, porque não restou provada, na medida que não há informação da motivação do erro, a duas, porque a legislação de regência não excepciona os pagamentos.

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

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

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

(...)

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

Desse modo, entendendo o pagamento de três parcelas relativas à PLR no ano de 2010 e 2011 é causa suficiente para se declarar a invalidade do programa em tais exercícios.

Da PLR como substituição da remuneração

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

A Lei nº 10.101/2000 em seu art. 3º veda expressamente que a PLR substitua ou complemente a remuneração do obreiro. Cabe ao intérprete analisar caso a caso, a tentativa de burla à lei. Não me parece razoável e proporcional que um empregado auferindo pouco mais de R\$ 22.000,00 mensais, como foi o caso de RONALDO DE BARROS BARRETO FILHO, possa receber mais de 400.000,00 anuais de PLR, valor esse que corresponde a mais de 18 vezes o seu salário mensal, sem que isso não possa ser caracterizado como uma remuneração disfarçada.

A planilha de fls. 426/428 aponta a discrepância entre a PLR e os salários pagos a vários empregados nos anos de 2010 e 2011. Para esses obreiros, a meu ver, restou caracterizada a PLR como substituto ou complemento da remuneração, posto que as parcelas recebidas do programa pela sua proporção representavam uma contraprestação pelo trabalho ordinário realizado mensalmente, e não um plus pecuniário pelo incremento produtivo, resultante da integração entre o capital e o trabalho.

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

Do pagamento de PLR a diretores não empregados

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

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

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

Art. 28 (...)

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

(...)

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

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

Art. 214 (...)

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

(...)

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

(...) (GRIFEI)

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

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

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

II- convenção ou acordo coletivo.

(...) (GRIFEI)

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

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

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

EMENTA: CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO.

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

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

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

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

Recurso extraordinário a que se dá provimento.

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

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

Quanto ao tema, utilizo como fundamento da minha decisão o brilhante voto proferido pelo Conselheiro Cleberson Alex Friess, acórdão nº 2401004.411-4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, na parte que se relaciona especificamente à matéria:

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

Remuneração

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

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração

anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

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

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

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

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

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

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

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

Tratando-se de valores pagos aos diretores não empregados, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da Lei 10.101/2000, posto que nos termos do art. 2º da referida lei, essa só é aplicável aos empregados. A verba paga aos diretores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei n 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados para efeitos de exclusão do conceito de salário de contribuição, posto que não remunerou o capital investido na sociedade, mas, sim, o trabalho executado pelos diretores, compondo dessa forma, o conceito previsto no art. 28, II da lei 8212/91. A regra constitucional do art. 7º, XI possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, pois ela não foi revestida de todos os elementos necessários à sua executoriedade. Inteligência dos

entendimentos judiciais manifestados no RE 505597/RS, de 01/12/2009 (STF), e no AgRg no AREsp 95.339/PA, de 20/11/2012 (STJ). Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias. Inteligência do RE 569441/RS, de 30/10/2014 (Info 765 do STF), submetido a sistemática de repercussão geral. Acórdão nº 9202005.705, sessão de 29.08.2017

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

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Lei nº 9.716, de 1998)

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

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

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

Corroborando com o entendimento supra, essa matéria foi objeto da Súmula Vinculante n. 108:

Súmula CARF 108: *Incidem juros moratórias, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

Desse modo, não merecem prosperar as alegações recursais.

Da Relação de Co-Responsáveis

Argumenta a recorrente que os representantes legais da empresa foram incluídos na qualidade de co-responsáveis, não havendo, porém, nenhuma norma que lhes atribua a responsabilidade sem que sejam preenchidos os requisitos do art. 135 do CTN. Outrossim, que o art. 13 da Lei nº 8.620/1993, já foi afastado pelo STJ e revogado expressamente pela Lei nº 11.941/2009, devendo haver retroatividade benigna, nos termos do art. 106 do CTN.

Acontece que este CARF já consolidou o entendimento de que:

Processo nº 16327.720832/2014-15
Acórdão n.º **2201-004.828**

S2-C2T1
Fl. 779

Súmula CARF nº 88: A Relação de Co-Responsáveis - CORESP”, o “Relatório de Representantes Legais - RepLeg” e a “Relação de Vínculos - VÍNCULOS”, anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa.

Desse modo, não merecem prosperar as alegações recursais.

Conclusão

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

(Assinado digitalmente)

Daniel Melo Mendes Bezerra