



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

Processo n° 16327.721242/2013-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.549 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de janeiro de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. REGRA.

A interpretação simultânea do artigo 195, I e 201, § 4º, ambos da Constituição Federal, leva à conclusão de que a folha de salários abrange o *quantum* total efetivamente pago ao empregado. Portanto, se a intenção do constituinte fosse que a contribuição incidisse apenas sobre o salário em sentido estrito, não se teria valido, também do vocábulo “folha”.

PARTICIPAÇÃO LUCROS OU RESULTADOS EMPREGADOS.

A Lei nº 10.101/2000 regulamentou o pagamento de PLR. Assim, a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora. Cumpre esclarecer que caso ocorra o pagamento da PLR em desacordo com a citada lei, esta integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social, conforme artigo 214, § 10, o Regulamento da Previdência Social.

A parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário de contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da legislação específica, que no caso, é a Medida Provisória 794/94, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, ao se constatar que houve três pagamentos de PLR nos anos de 2009 e 2010 ao mesmo funcionário, não resta a menor dúvida que houve o descumprimento da citada norma legal.

PARTICIPAÇÃO LUCROS ADMINISTRATIVOS.

A norma legal citada pela Recorrente que afastaria a incidência de contribuições previdenciárias devidas se o pagamento de PLR tivesse sido eventual, não se aplica ao seu caso, uma vez que os Administradores não empregados são enquadrados como segurados contribuintes individuais

perante a legislação previdenciária e a norma citada se aplica a segurados empregados e trabalhadores avulsos.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE.

A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, para, no mérito: a) quanto à PLR paga a segurados empregados, por maioria, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato e Rayd Santana Ferreira; b) quanto à PLR paga a contribuintes individuais, por maioria, negar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto; e c) quanto aos juros sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos a relatora e os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira e Andréa Viana Arrais Egypto. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andréa Viana Arrais Egypto, Carlos Alexandre Tortato, Denny Medeiros da Silveira, Luciana Matos Pereira Barbosa, Marcio de Lacerda Martins, Maria Cleci Coti Martins, Miriam Denise Xavier Lazarini e Rayd Santana Ferreira.

Relatório

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010

Trata-se de crédito tributário, lançado através dos Autos De Infração:

• **AI DEBCAD n.º 51.032.8938,**

No montante de R\$ 26.257.590,94, consolidado em 05/11/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 02/2009 a 08/2010;

• **AI DEBCAD n.º 51.032.8946,**

No montante de R\$ 266.871,47, consolidado em 05/11/2013, referente a contribuições destinadas a terceiros – salário educação e INCRA incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 02/2009 a 08/2010;

Citado, o sujeito passivo apresentou impugnação às fls. 150/193, alegando questões formais e materiais.

Primeiramente a Improcedência da Autuação sobre as Verbas de Participação nos Lucros e Resultados Pagas aos Empregados. A Impossibilidade de Descaracterização do Montante Total da PPR e PLR paga nos anos de 2009 e 2010. A Improcedência da Autuação sobre a Participação nos Lucros e Resultados Paga a Administradores não Empregados. E por fim afirma ser indevida aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento de Curitiba (PR) lavrou Decisão Administrativa textualizada no Acórdão nº 06-46.123 – 7ª **Turma da DRJ/CTA**, às fls. 335/358, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade. Recorde-se:

*“PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS.
PAGAMENTOS EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA.*

Integra a base de cálculo de contribuições previdenciárias a segurados empregados a parcela recebida a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, Quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

*PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE ADMINISTRADORES.
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.*

A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, porquanto parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.”

O Recorrente foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 01/01/2014, conforme AR juntado às fls. 365. Inconformado com a decisão exarada pelo órgão julgador *a quo*, o Recorrente interpôs **Recurso Voluntário** às fls. 367/436, ratificando suas alegações anteriormente expendidas e ao final requer o acatamento do recurso de modo a alterar a decisão recorrida.

Aduz a Improcedência da Autuação sobre as Verbas de Participação nos Lucros e Resultados Pagas aos Empregados. Ressalta a suposta correta Periodicidade dos pagamentos de participações nos Lucros e Resultados no Período Autuado. A Improcedência da Autuação sobre a Participação nos Lucros e Resultados Paga a Administradores não Empregados. E afirma que a previsão de pagamento da participação nos lucros e resultados aos administradores estatutários está expressamente contida na Lei nº 6.404/76.

Subsidiariamente, caso não seja cancelado o crédito tributário consubstanciado no presente processo, bem como a multa aplicada, deve-se, excluir a cobrança de juros de mora sobre as multas de ofício.

Nesse sentido, a Delegacia de Controle e Acompanhamento de crédito tributário, apresentou Dossiê informando a desistência parcial do recurso e o desmembramento do processo. Recorde-se:

*“O contribuinte protocolou em 09/09/2014 **DESISTÊNCIA PARCIAL** (fls. 445) em relação aos débitos apurados sobre verbas pagas aos 2 consultores de empresa, Sr. Nelson Peixoto e Sr. Luiz Paulo Horta Siqueira, constantes do levantamento “PC – Participação dos Consultores”, item 7 do Termo de Verificação Fiscal – TVF a fim de gozar dos benefícios concedidos através do Art. 2 da Lei nº 12.996, de 18/06/2014, c/c Art. 1º e seguintes da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 13, de 30/07/2014. Verificamos que foi juntado sob fls. 454, planilha de cálculo elaborada pelo contribuinte demonstrando o cálculo das 5 parcelas de antecipação de 10%, previstas no inciso II do § 2º do Art. 2º da Lei 12.996/2014 e o cálculo do valor de pagamento de 30% do saldo e o valor a ser quitado com utilização de prejuízo fiscal previsto nos incisos I e II do § 4º do Art. 4º da Portaria Conj. PGFN/RFB nº 15/2014 e às fls. 455 **Recibo de Pedido de Parcelamento da Lei nº 12.996, de 18/06/2014, emitido via internet do dia 19/08/2014 às 10:46:23 (horário de Brasília).***

O CARF em despacho de fls. 460 e 461 determinou o encaminhamento dos autos à autoridade preparadora para controle dos débitos do processo, objeto de desistência parcial por parte do sujeito passivo e quanto aos débitos remanescente a serem discutidos nos presentes autos, o retorno do processo a este CARF, para prosseguimento.

6. Lembramos que para os parcelamentos da Lei nº 12.996/2014, pela falta de consolidação, não existe o parcelamento formal nos sistemas, conseqüentemente não estão sendo verificados os valores das parcelas, sendo verificado apenas se as parcelas foram pagas em dia. Como neste caso houve a quitação do parcelamento com base na MP nº 651/2014 (RQA) foi verificado apenas o atendimento dos requisitos formais conforme Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 15, de 22/08/2014.

*Sugerimos portanto que o presente processo seja encaminhado à EACI/DICAT para que se formalize o **desmembramento do levantamento “PC – Participação dos Consultores” nos AI nº 51.032.893-8 (PATRONAL) e AI nº 51.032.894-6 (TERCEIROS)** e se faça o controle do parcelamento e posteriormente se devolva ao CARF os débitos remanescentes a serem discutidos no presente auto, conforme determina o despacho de fls. 460 e 461.*

Após o desmembramento e transferência para outro processo parte do crédito incluído no Parcelamento Especial Lei nº 12.996 de 18/06/2014 o processo retornou ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para apreciação do saldo remanescente.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Luciana Matos Pereira Barbosa - Relatora

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O Recorrente foi cientificado da r. decisão em debate no dia 01/07/2014 conforme AR juntado às fls. 365, e o presente Recurso Voluntário foi apresentado, TEMPESTIVAMENTE, no dia 30/07/2014, razão pela qual CONHEÇO DOS RECURSO já que presentes os requisitos de admissibilidade.

2. MÉRITO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa acima identificada:

- **AI DEBCAD n.º 51.032.8938**, no montante de R\$ 26.257.590,94, consolidado em 05/11/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados e contribuintes individuais, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 02/2009 a 08/2010;
- **AI DEBCAD n.º 51.032.8946**, no montante de R\$ 266.871,47, consolidado em 05/11/2013, referente a contribuições destinadas a terceiros – salário educação e in cra incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 02/2009 a 08/2010;

Consta do Termo de Verificação Fiscal que foram apurados os seguintes fatos geradores:

4.1 Os fatos geradores das contribuições previdenciárias que fazem, parte deste Processo : tiveram origem nas participações nos lucros atribuídos aos', administradores conforme disposto no Estatuto social da CIA , sem a devida incidência de contribuições previdenciárias contido no levantamento PA. Participações dos Administradores;(item 5 deste Termo). No item 6 deste Termo levantamento PE PLR Empregados o crédito previdenciário refere-se a pagamentos.de Participações nos Lucros ou Resultados atribuídos a uma parcela de empregado em desacordo com a Lei 10.101/2000. O levantamento/PC Participação dos Consultores está contido no item 7 deste TVF e refere-se as Participações de dois consultores da empresa (empregados) estando, ausentes os requisitos da Lei 10.101/2000 para não incidência de contribuição previdenciária.

Após o parcelamento e pagamento parcial do débito foi realizado o desmembramento do levantamento “PC – Participação dos Consultores” nos AI nº 51.032.893-8 (PATRONAL) e AI nº 51.032.894-6 (TERCEIROS).

Por conseguinte, manteve-se em discussão os débitos constantes do “Levantamento PA – Participação Lucros Administradores” e do “Levantamento PL – Participação Lucros ou Resultados Empregados”, itens 5 e 6 do TVF.

a) Levantamento PL – Participação Lucros ou Resultados Empregados

Primeiramente, cabe analisar as diretrizes da Lei nº 8.212/91, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, que regulou o disposto na Carta Magna, determinando a base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a folha de salários, em seu artigo 22, inciso I e artigo 28, *in verbis*:

“Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas 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. [\(Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#). [\(Vide Lei nº 13.189, de 2015\)](#) Vigência

(...)

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. [\(Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999\)](#).

§ 1º Quando a admissão, a dispensa, o afastamento ou a falta do empregado ocorrer no curso do mês, o salário-de-contribuição será proporcional ao número de dias de trabalho efetivo, na forma estabelecida em regulamento.

§ 2º O salário-maternidade é considerado salário-de-contribuição.

§ 3º O limite mínimo do salário-de-contribuição corresponde ao piso salarial, legal ou normativo, da categoria ou, inexistindo este, ao salário mínimo, tomado no seu valor mensal, diário ou horário, conforme o ajustado e o tempo de trabalho efetivo durante o mês. [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

§ 4º O limite mínimo do salário-de-contribuição do menor aprendiz corresponde à sua remuneração mínima definida em lei.

§ 5º O limite máximo do salário-de-contribuição é de Cr\$ 170.000,00 (cento e setenta mil cruzeiros), reajustado a partir da data da entrada em vigor desta Lei, na mesma época e com os mesmos índices que os do reajustamento dos benefícios de prestação continuada da Previdência Social.¹²

§ 6º No prazo de 180 (cento e oitenta) dias, a contar da data de publicação desta Lei, o Poder Executivo encaminhará ao Congresso Nacional projeto de lei estabelecendo a previdência complementar, pública e privada, em especial para os que possam contribuir acima do limite máximo estipulado no parágrafo anterior deste artigo.

§ 7º O décimo-terceiro salário (gratificação natalina) integra o salário-de-contribuição, exceto para o cálculo de benefício, na forma estabelecida em regulamento. [\(Redação dada pela Lei nº 8.870, de 15.4.94\)](#)

§ 8º Integram o salário-de-contribuição pelo seu valor total: [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#). [\(Vide Lei nº 13.189, de 2015\) Vigência](#)

a) o total das diárias pagas, quando excedente a cinquenta por cento da remuneração mensal; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

b) (VETADO) [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

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

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; [\(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).

b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da [Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973](#);

c) a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da [Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976](#);

d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o [art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT](#); ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#))”.

Nesse sentido, a interpretação simultânea do artigo 195, I e 201, § 4º, ambos da Constituição Federal, leva à conclusão de que a folha de salários abrange o quantum total efetivamente pago ao empregado. Portanto, se a intenção do constituinte fosse que a contribuição incidisse apenas sobre o salário em sentido estrito, não se teria valido, também do vocábulo “folha”. A Constituição Federal determina em seu artigo 201, § 4º c/c artigo 195, inciso I:

“Art. 195 A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Alterado pela EC – 20 – 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [...]

Art. 201 .(...)

§ 4º Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.”

Da Leitura dos artigos supracitados, observa-se que a regra geral em matéria previdenciária é de que a totalidade dos valores recebidos pelo empregado constitui a base de cálculo da contribuição. As exceções estão taxativamente previstas no artigo 28, § 9º, da Lei nº 8.212/91. Confira-se:

“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](#))

a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)).

- b) *as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da [Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973](#);*
- c) *a parcela "in natura" recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da [Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976](#);*
- d) *as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o [art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT](#); ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)).*
- e) *as importâncias: ([Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)*
1. *previstas no [inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias](#);*
 2. *relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;*
 3. *recebidas a título da indenização de que trata o [art. 479 da CLT](#);*
 4. *recebidas a título da indenização de que trata o [art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973](#);*
 5. *recebidas a título de incentivo à demissão;*
 6. *recebidas a título de abono de férias na forma dos [arts. 143 e 144 da CLT](#); ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).*
 7. *recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).*
 8. *recebidas a título de licença-prêmio indenizada; ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).*
 9. *recebidas a título da indenização de que trata o [art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984](#); ([Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998](#)).*
- f) *a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;*
- g) *a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do [art. 470 da CLT](#); ([Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97](#)).*
- h) *as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;*
- i) *a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da [Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977](#);*

- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o [art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965](#); [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#).
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os [arts. 9º e 468 da CLT](#); [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; [\(Incluída pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)
- t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da [Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996](#), e: [\(Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; [\(Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011\)](#)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no [art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990](#); [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

x) o valor da multa prevista no [§ 8º do art. 477 da CLT](#). [\(Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97\)](#)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. [\(Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012\)](#)”

O legislador intencionalmente quis evitar a qualquer possibilidade de lucubrações por parte da administração e dos administrados, a respeito da incidência ou não da contribuição previdenciária sobre determinada verba paga. Tem-se no artigo 28, § 9º, “e”, item 7, nitidamente, uma regra excepcional que afasta a contribuição previdenciária.

Nesse interregno, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 determina que a legislação que prevê a isenção deve ser interpretada de forma literal, ou seja, veda qualquer interpretação extensiva. Recorde-se:

“Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

[...]

II - outorga de isenção;

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.”

Portanto, a isenção em análise abrange as verbas pagas a título de “ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário”, características que devem estar presentes para não gerar a obrigação tributária das contribuições previdenciárias.

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 7º, XI, o direito dos trabalhadores urbanos e rurais à participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme **definido em lei**.

A Lei nº 10.101/2000 regulamentou o pagamento de PLR. Assim, a isenção tributária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados deve observar os limites da lei regulamentadora. Cumpre esclarecer que caso ocorra o pagamento da PLR em

desacordo com a citada lei, esta integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social, conforme artigo 214, § 10, o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, *in verbis*:

“ Art. 214 (...)

“X – a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (A participação nos lucros está disciplinada na Lei nº 10.101/00, originária da MP 794/94).

(...)

“§ 10º 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.”
(grifei)

Neste sentido, este é o cenário contido na Lei de Custeio da Previdência Social, nº 8.212/1991. O artigo 28, § 9º, "j", condiciona a fruição do benefício fiscal em questão à observância da legislação específica. Confira-se:

“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;(...)

§ 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; (destacou-se)”***

A Lei 10.101/2000 apenas restringe a incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos a título de PLR, quando atendidas todas as condições ali dispostas.

Assim, qualquer tipo de contraprestação paga pelo empregador, que não se encontrem explicitamente excepcionadas por Lei, ao empregado faz parte da "folha de salários", que nos termos da Carta Política de 1988, é a base de incidência da contribuição social devida pelos empregadores. Ademais, para que não restassem dúvidas sobre a amplitude da base de incidência da contribuição social em questão, o dispositivo constitucional art. 195, I alínea “a”, que acrescentou "...e demais rendimentos do trabalho".

Nesse sentido, não basta a existência de acordo ou convenção coletiva disciplinando a participação nos lucros ou resultados. Um e outro são instrumentos de

negociação e previsão de direitos, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, imperativamente, estabelece em relação a um determinado instituto.

Portanto, para que a parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário de contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da legislação específica, que no caso, é a Medida Provisória 794/94, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, a seguir parcialmente transcrita.

“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.”

(...)

“Art. 3.º (...)

(...)

§ 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.”

Entre os requisitos para que o empregador conceda a participação de seus empregados no resultado da empresa sem a incidência de encargos sociais e fiscais, consta que 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, conforme §2º do art. 3º da lei 10.101/00.

No entanto, consta do relatório fiscal:

“6.8 – Através da planilha citada e das folhas de pagamento constatou-se que, para uma parcela de empregados, o contribuinte pagou a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, em três parcelas, nos anos calendários 2009 e 2010, contrariando o disposto no parágrafo 2 do artigo 3º da Lei 10101/2000 descrito acima, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil.”

Nesse interregno, ao se constatar que houve três pagamentos de PLR nos anos de 2009 e 2010 ao mesmo funcionário, não resta a menor dúvida que houve o descumprimento da citada norma legal.

No que se refere ao argumento de que os pagamentos foram realizados em conformidade com os acordos e convenções coletivas de trabalho, é importante esclarecer que não é a previsão em Acordo Coletivo de Trabalho referente ao pagamento de verbas a título de participação nos lucros que irá lhe retirar o seu caráter remuneratório. Para se afastar a incidência tributária sobre essas parcelas, é imprescindível a observância à legislação de regência. O acordo coletivo não dispõe de força normativa capaz de alterar a definição de institutos próprios do direito previdenciário. Assim, para que as verbas pagas a título de PLR não tenham caráter remuneratório, estas devem estar em consonância com a legislação específica regulamentadora.

b) Levantamento PA – Participação Lucros Administradores

A participação prevista no parágrafo 1º, do artigo 152 da Lei nº 6.404/1976, é restrita aos administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei nº 10.101/2000 e no artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal, é devida pelas empresas a todos os seus empregados. Note-se que as previsões são em diplomas distintos.

Portanto, no tocante à alegação de que a verba auçada foi paga aos administradores uma única vez em 2009 e em 2010 e, que tal fato demonstraria a falta de habitualidade do pagamento, afastando-a da composição do salário de contribuição por tratar-se de ganho eventual, nos termos § 9º, alínea “e” 7, da Lei nº 8.212/91, não procede.

Nesse sentido, o parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, elenca exhaustivamente, as hipóteses de verbas pagas aos empregados excluídas de contribuições previdenciárias. Ressalte-se que as importâncias recebidas a título de ganhos eventuais não integram o salário de contribuição quando expressamente desvinculados do salário por força de lei, conforme determina o artigo 28, parágrafo 9º, alínea "e" item “7”, da Lei nº 8.212/1991. Recorde-se:

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

(..)

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

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário;"

Assim, a norma legal citada pela Recorrente que afastaria a incidência de contribuições previdenciárias devido o pagamento de PLR ter sido eventual, não se aplica ao seu caso, uma vez que os Administradores não empregados são enquadrados como segurados contribuintes individuais perante a legislação previdenciária e a norma citada se aplica a segurados empregados e trabalhadores avulsos.

A discussão sobre a natureza jurídica da verba de PLR, paga em desacordo com a legislação, seria um ganho eventual não tem relevância para o caso por não se amoldar ao fundamento legal apresentado pela Recorrente.

Por fim, o Ato Declaratório nº 16/2011 emitido pela Procuradora Geral da Fazenda Nacional que trata do abono único pago sem habitualidade, não se aplicaria ao presente caso. Tal ato versa sobre a não incidência de contribuições previdenciárias sobre o abono único pago aos segurados empregados e não para segurados contribuintes individuais.

c) Da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

A Recorrente pleiteia a exclusão da incidência dos juros de mora (TAXA SELIC) sobre o montante devido a título de "multa de ofício".

Com razão.

Com a devida vênia aos que divergem, filio-me ao entendimento de que não há previsão legal que albergue a incidência dos juros moratórios sobre a multa de ofício.

O art. 113, § 3º, do CTN expressamente refere: "*A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária*".

Todavia, o dispositivo legal deve ser interpretado com ressalvas, pois o simples inadimplemento de obrigação acessória não a converte em obrigação principal. A alegada "conversão" estabelecida pelo parágrafo acima transcrito, cinge-se aos mecanismos de cobrança da obrigação acessória, o que significa que a exigência da sanção pelo descumprimento da obrigação acessória deve se dar nos mesmos moldes do tributo (obrigação principal) para fins de constituição, inscrição em dívida ativa, execução, decadência e prescrição.

Isso porque, na hipótese de adimplemento do principal, se restar infringida alguma norma de procedimento acessório, ensejadora da penalidade pecuniária de multa, esta pode ser lançada autonomamente e executada da mesma forma que a obrigação principal. Esta é a leitura a ser realizada do regramento insculpido no art. 113, § 3º, do CTN. Na norma não há qualquer referência sobre a possibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa.

Além do mais, o Decreto-Lei nº 1.736/79 traz o seguinte regramento:

Art. 2º – Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Ainda que o acima referido diploma legal estabeleça que os juros de mora não têm incidência apenas sobre a multa de mora, tenho que os mesmos também não incidem sobre a multa de ofício (artigo 44, da Lei nº 9.430/96), pois ambas possuem caráter punitivo/sancionatório, ainda que a multa moratória seja aplicada em face do não pagamento de tributo em época própria, ao contrário da punitiva, a qual se impõe diante do cometimento de infração e legislação tributária.

De outra banda, ao caso não se pode aplicar o parágrafo 3º do artigo 61 da Lei 9.430/96. Referido dispositivo prevê que **sobre os débitos incidirão juros de mora**. Confira-se:

*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.*

§ 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.*

Entendo que a palavra débitos diz respeito ao valor principal da dívida, ao passo que a multa de ofício não decorre de tributos ou contribuições, mas sim do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

Desse modo, não há que se falar em incidência de juros sobre a multa de ofício, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir somente sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

Forte nesse entendimento, voto para que seja dado provimento ao recurso no sentido de afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, posto que não há fundamento legal apto a permitir tal incidência.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, **CONHEÇO** do Recurso Voluntário do recorrente para, no mérito, **DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO**, nos termos do relatório e voto.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Luciana Matos Pereira Barbosa.

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado.

Acompanho a Relatora quanto à PLR Empregados e quanto à PLR Administradores, porém, divirjo quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Para melhor análise da questão, vejamos, primeiramente, o que dispõe a Lei nº 5.172, de 25/10/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), a esse respeito:

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.

[...]

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.

(Grifo nosso)

Conforme se observa nos dispositivos transcritos acima, a multa lançada de ofício (penalidade pecuniária) constitui uma obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, estando este sujeito a juros de mora quando não pago no vencimento. Logo, não há como se afastar a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Em outras palavras, como a multa de ofício integra o crédito tributário e este está sujeito a juros de mora por inadimplência, obviamente, a multa de ofício também está sujeita a juros de mora.

Nesse sentido é a Solução de Consulta nº 47 da Cosit, de 04/05/2016:

Os juros de mora incidem sobre a totalidade do crédito tributário, do qual faz parte a multa lançada de ofício.

Cabe destacar, ainda, que os dispositivos do Decreto-Lei nº 1.736, de 20/12/1979, e da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, citados pela Relatora, tratam da multa de mora e não da multa de ofício, além do que, em que pese ambas terem caráter “punitivo/sancionatório”, tal fato não autoriza que se aplique a não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício sem previsão expressa, pois, como visto, o CTN é claro quanto à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira - Redator Designado