



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

Processo n° 16327.721244/2012-29
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-003.810 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de janeiro de 2015
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS
Recorrente PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/11/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - SEGURADOS EMPREGADOS - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS - PLR - DESCUMPRIMENTO DA LEI - - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO - INOBSERVÂNCIA DA PERIODICIDADE SEMESTRAL

Não prospera a argumentação de que pagamentos realizados em março/2008 referem-se exercício anterior, qual seja 2007. Não importa se de planos distintos, ou de mesmo plano, a lei é enfática em proibir o pagamento em mais de duas vezes no mesmo ano. Assim, entendo acertado o lançamento em relação aos empregados que receberam PLR mais de 2 vezes no mesmo ano, ou em periodicidade inferior a um semestre.

A empresa, para obedecer os ditames legais, e valer-se da exclusão, deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a que não haja pagamento ou distribuição acima dos limites legais, quais sejam, duas vezes no ano e uma vez por semestre na época da ocorrência do presente lançamento.

PAGAMENTOS DE MAIS DE UMA PARCELA NO MESMO SEMESTRE - DESCUMPRIMENTO DE PRECEITO DA LEI 10.101/2000 - INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA APENAS SOBRE AS PARCELAS EXCEDENTES.

A empresa deve respeitar a norma que a impedia de efetuar o pagamento mais de uma vezes no mesmo semestre, o que restou descumprido. Todavia, a incidência tributária deve atingir apenas as parcelas que excederam a periodicidade legal.

PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS - DIRETORES ESTATUTÁRIOS - AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL PARA EXCLUSÃO DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Tratando-se de valores pagos aos diretores estatutários, não há que se falar em exclusão da base de cálculo pela aplicação da lei 10.101/2000, posto que essa só é aplicável aos empregados.

Da mesma forma, inaplicável a regra do art. 158 da lei 6404/76, quando não se identifica que a distribuição decorreu do capital investido, mas tão somente da prestação de serviços.

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - OMISSÃO EM GFIP - PREVIDENCIÁRIO

A inobservância da obrigação tributária acessória é fato gerador do auto-de-infração, o qual se constitui, principalmente, em forma de exigir que a obrigação seja cumprida; obrigação que tem por finalidade auxiliar o INSS na administração previdenciária.

Inobservância do art. 32, IV, § 5º da Lei n.º 8.212/1991, com a multa punitiva aplicada conforme dispõe o art. 284, II do RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/1999.: “ *informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)*”.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - POSSIBILIDADE LEGAL

Ao contrário do que entendeu o recorrente, a aplicação de juros sobre muito de ofício é aplicável na medida que esta faz parte do crédito 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” a que se refere o caput do artigo.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/02/2008 a 30/11/2008

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - AUTO DE INFRAÇÃO - ARTIGO 32, IV, § 5º E ARTIGO 41 DA LEI N.º 8.212/91 C/C ARTIGO 284, II DO RPS, APROVADO PELO DECRETO N.º 3.048/99 - NFLD CORRELATAS

A sorte de Autos de Infração relacionados a omissão em GFIP, está diretamente relacionado ao resultado dos AIOP lavradas sobre os mesmos fatos geradores.

INCONSTITUCIONALIDADE - ILEGALIDADE DE LEI E CONTRIBUIÇÃO - IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO NA ESFERA ADMINISTRATIVA.- CONTRIBUIÇÃO DE 2,5%

A verificação de inconstitucionalidade de ato normativo é inerente ao Poder Judiciário, não podendo ser apreciada pelo órgão do Poder Executivo.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) pelo voto de qualidade: a) negar provimento ao recurso em relação ao pagamento de PLR aos administradores, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que davam provimento. Acompanhou pela conclusões o conselheiro Carlos Henrique de Oliveira que apresentará declaração de voto. II) por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento de PLR dos empregados o primeiro pagamento de PLR de cada semestre, vencidos os conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora) e Carlos Henrique de Oliveira que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo. III) Pelo voto de qualidade: a) negar provimento ao recurso para o recálculo da multa de GFIP, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento parcial para aplicação da regra do art. 32-A da Lei nº 8.212/91; b) negar provimento para exclusão dos juros sobre multa de ofício, vencidos os conselheiros Carolina Wanderley Landim, Igor Araújo Soares e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira que excluía.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora e Presidente em Exercício

Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim, Carlos Henrique de Oliveira e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

O presente processo correspondente ao lançamento de contribuições previdenciárias, incidentes sobre os valores pagos pela PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS. aos seus empregados, no período de 02/2008 a 11/2008, a título de Participação nos Resultados da empresa, bem como a multas por descumprimento de obrigações tributárias acessórias.encontra-se assim dividido:

- I. (1) AI DEBCAD n.º 37.346.3367, consolidado em 17/10/2012, 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 02/2008 a 11/2008; •
- II. (2) AI DEBCAD n.º 37.346.3375, consolidado em 17/10/2012, 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 02/2008 a 11/2008; •
- III. (3) AI DEBCAD n.º 37.346.3383, com código de fundamento legal 68, e multa no valor originário de R\$ 242.568,00 (duzentos e quarenta e dois mil e quinhentos e sessenta e oito reais), por infração ao disposto no artigo 32, inciso IV e parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, na redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/1997, e no artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999.

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 8 a 26, item 6., os fatos geradores das contribuições previdenciárias lançadas tiveram origem nas participações nos lucros atribuídos aos administradores da empresa, declarados nas GFIPs como categoria 5 Diretor não empregado Levantamento PA - Participações dos Administradores, e nos pagamentos efetuados a segurados empregados a título de Participações nos Lucros ou Resultados, em desacordo com a lei nº 10.101/00 Levantamento PE – PLR Empregados;

• item 7 Levantamento PA Participação Lucros administradores período do crédito previdenciário: 04/2008;

No exame das folhas de pagamento constatou-se o pagamento a diretores não empregados (administradores) na rubrica 0040 Participação nos Lucros ou Resultados. Registrados na conta contábil 3921110001 despesa com particip. lucros administradores estas participações atribuídas aos diretores pela Assembléia da CIA. foram adicionados na apuração do Lucro Real como determina a legislação do Imposto de Renda, porém não foram tributadas para efeito de contribuições previdenciárias conforme declaração das GFIPs e das folhas de pagamento do contribuinte (doc. 1 Registro Contábil das Participações dos administradores); (doc.2 relação dos pagamentos a cada diretor , apresentado pelo contribuinte); (doc.3 Ata da

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

Autenticado digitalmente em 02/03/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digital

mente em 02/03/2015 por ELAINE CRISTINA MONTEIRO E SILVA VIEIRA, Assinado digitalmente em 22/04/2015

por KLEBER FERREIRA DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 18/05/2015 por CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA

Impresso em 08/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Assembléia geral Ordinária e Extraordinária aprovando o montante participação dos administradores);

Salienta que a lei específica que trata da participação nos lucros ou resultados da empresa, que prevê a isenção previdenciária, é apenas a Lei nº 10.101/00, que teve a sua origem na MP 794, de 29/12/94, e sucessivas reedições, regulamentando a CF (art. 7º, inciso XI), a Lei nº 8.212/91 (art. 28, § 9º, alínea j) e o Decreto nº 3.048/99 (art. 214, § 9º, inciso X);

A MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00, desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição e permitindo a dedução desta despesa na apuração do imposto de Renda a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretores não empregados (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária e a despesa é indedutível; A Lei nº 6.404/76, em seu art. 152, § 1º, apenas estabelece os parâmetros para que a empresa, facultativamente, efetue o pagamento da referida verba aos administradores. Essa lei apenas faculta a Companhia que estabelecer em seu estatuto dividendo obrigatório de no mínimo 25% do lucro líquido e o atribuir aos acionistas pagar participação nos lucros aos administradores, desde que observado o limite. Não desvincula da remuneração tal verba e não cita que sobre ela não haverá incidência de contribuição previdenciária, pois não é o diploma legal que regulamentou a CF/88 e a lei 8212/91. Utilizando-se dessa faculdade a empresa pagou a participação nos lucros aos diretores não empregados, denominados administradores pela Lei das S/A. Observa ainda que não se pode confundir participação nos lucros com dividendos, tendo em vista que os administradores da S/A podem ser acionistas ou não. Sendo acionista, além dos dividendos que todo empresário tem direito, poderá receber participação nos lucros em função do seu desempenho na gestão da companhia. Os dividendos ou distribuição de lucros é a remuneração do capital investido na empresa pelo sócio, não sendo necessária a execução de qualquer trabalho para auferi-lo. Logo, não há o que se falar em contribuição previdenciária incidente sobre dividendos.

Já a participação nos lucros é paga em retribuição aos serviços prestados, e sendo assim, ao contrário dos dividendos, a participação nos lucros é considerada base de cálculo pelos motivos expostos acima;

item 8 Levantamento PE Participação Lucros ou Resultados Empregados período do crédito previdenciário: 02/2008; 03/2008; 04/2008; 08/2008; 09/2008 e 11/2008;

O contribuinte, em resposta ao Termo de Início de Procedimento Fiscal os acordos baseados na Lei 10101/00 que originaram estes pagamentos: a Convenção Coletiva de Trabalho celebrado entre o Sindicato dos Empregados em Empresas de Seguros Privados e Capitalização no Estado de São, conforme inciso II, do art. 2º da lei 10.101/00, os Acordos entre a Empresa e Comissão de Representantes dos Empregados integrada também por um representante do Sindicato da categoria, atendendo ao artigo 2º, inciso I, da Lei 10101/00 (doc. 4), e apresentou também as planilhas de valores pagos a título de PLR solicitadas (doc.5);

Através das planilhas citadas 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, três parcelas no ano calendário 2008, contrariando o disposto no § 2º artigo 3º da Lei 10101/00, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil. Cita alguns exemplos no item 8,8 do Relatório Fiscal, fls. 23/24. Dessa forma foram tributados, para efeito de contribuição previdenciária, apenas os valores pagos a título de PLR aos

segurados empregados que receberam em desacordo com este dispositivo legal, identificados individualmente por nome, competência e valor, onde se extraiu a base de cálculo utilizado neste Levantamento (Doc. 6). A Rubrica de folha 417 refere-se a adiantamentos de PLR pagos em competências anteriores, sendo descontado do total pago na competência informada;

No Termo de Intimação Fiscal , de 12/03/2012, foram solicitadas as avaliações, memórias de cálculo e demonstrativos das participações atribuídas aos segurados empregados Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira. Estes 02 segurados, que ocupam cargos de Consultores Administrativos, receberam suas participações na competência 04/2008, a mesma dos diretores estatutários, e diferente dos outros empregados cujas participações foram pagas nas competências determinadas no plano próprio acordado;

tem 4 a 5.2 – Da aplicação da multa mais benéfica ao contribuinte - como a infração foi praticada antes do advento da Medida Provisória (MP) n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, a penalidade aplicada deveria resultar da comparação entre a aplicação da multa de ofício estabelecida pelo inciso I do art. 44 da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, que corresponde a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor da contribuição lançada, e a soma da multa de mora de 24% (vinte e quatro por cento), prevista no inciso I do art. 35 mais a multa estabelecida no § 5º do art. 32, ambos da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, aplicando-se a que fosse mais benéfica ao sujeito passivo, em cumprimento ao conteúdo do art. 106, inciso II, alínea “c” da Lei n.º 5.172, de 25/10/1966 – Código Tributário Nacional (CTN);

Nesse sentido, por conta da aplicação da legislação mais benéfica ao contribuinte, foi efetuado um quadro comparativo das multas, em anexo, constatando-se que nas competências 02/2008; 04/2008 e 09/2008 a legislação anterior é mais benéfica ao contribuinte . Nas competências 03/2008; 08/2008 e 11/2008 a legislação atual é mais benéfica. Seguindo essa linha de raciocínio, nas competências 02/2008; 04/2008 e 09/2008, que a legislação anterior mostrouse mais benéfica ao contribuinte, foi lavrado o Auto de Infração Infração (AI) DEBCAD n° 37.346.3383 (CFL) 68; por descumprimento de obrigação acessória, pois a empresa apresentou as GFIPs com os dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, infringindo o disposto no artigo 32, Inciso V, parágrafo 5 da Lei 8212/91. A empresa deixou de declarar os fatos geradores das contribuições devidas à Previdência Social lançados no Auto de Infração DEBCAD n° 37.346.3367, relativos à Participação nos Lucros dos Administradores e Participação nos Lucros ou Resultados dos Segurados Empregados; • assim, a multa a ser aplicada em decorrência da infração praticada pela empresa estaria capitulada na Lei n.º 8.212/91, art. 32, § 5º, acrescentado pela Lei n.º 9.528/97 e no RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, art. 284, inciso II e art. 373, consistindo em 100% (cento por cento) do valor devido relativo à contribuição não declarada, respeitado o limite estabelecido no § 4º do art. 32 da Lei n.º 8.212/91, perfazendo o montante de R\$ 242.568,00;

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 17/10/2012, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no dia 19/10/2012.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, fls. 135 a 179.

Foi exarada a Decisão de 1 instância, 264 a 297, que confirmou a procedência do lançamento, cabendo observar que os recolhimentos efetuados pela empresa através das GPS, anexa aos autos, deveriam ser devidamente apropriados, conforme requerido pela impugnante. Destaca-se ementa:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**Período de apuração: 01/02/2008 a 30/11/2008**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo e as de terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados.**O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.**PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA DE ADMINISTRADORES. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**A participação dos diretores não empregados nos lucros e resultados da Companhia, prevista na Lei nº 6.404/1976, sofre a incidência de contribuições previdenciárias, por caracterizar contraprestação aos serviços prestados, e por não se enquadrar em nenhuma hipótese de exclusão prevista em lei.**LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.**Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**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.**PEDIDO DE POSTERIOR APRESENTAÇÃO DE PROVAS/DOCUMENTOS. DILIGENCIA. INDEFERIMENTO.**O pedido de juntada de documentos e outras provas admitidas em direito após a impugnação deve ser indeferido quando não tenha sido demonstrada a impossibilidade de apresentação oportuna da prova documental por motivo de força maior, não se refira esta a fato ou direito superveniente, e nem se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, e quando os elementos do processo forem suficientes para o convencimento do julgador.**PAGAMENTO PARCIAL Recolhimentos efetuados através de GPS, após a ciência do Auto de Infração, são considerados para*

efeito de liquidação parcial do crédito, uma vez que constituem pagamentos de valores tidos como incontroversos, configurando a anuência do sujeito passivo à exigência, cabendo sua apropriação ao crédito pelo setor responsável da Delegacia de jurisdição do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 306 a 350, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever de forma sucinta:

1. A não incidência das contribuições previdenciárias sobre a PLR e PPR paga aos empregados, mormente por inoccorrência de pagamento em mais de duas vezes no ano, ou em periodicidade inferior a um semestre civil. Impossibilidade de descaracterização do montante total do PPR e PLR pago no ano calendário de 2008, sob a alegação de desenquadramento da lei 10.101/00.
 - 1.1. Destaca a impugnante que os Acordos Coletivos de PLR não são objeto de questionamento, uma vez que as respectivas regras de distribuição de PLR são claras, objetivas e, portanto, efetivamente válidas, consoante as disposições da Lei nº 10.101/00.
 - 1.2. Relata a impugnante que durante os anos de 2007 e 2008, a empresa estabeleceu, junto de seus empregados, tratativas destinadas a proporcionar a instituição da PLR, sendo firmados as Convenções Coletivas de Trabalho de 2007 e 2008 ("CCT 2007" e "CCT 2008" ou, conjuntamente, "CCT 2007/2008") (Doc. 04) e os Acordos de Participação em Lucros ou Resultados de 2007 e 2008 ("ACT 2007" e "ACT 2008" ou, conjuntamente, "ACT 2007/2008") (Doc. 05).
 - 1.3. Afirma a impugnante que improcede a afirmação da fiscalização que o pagamento de PLR a seus funcionários, relativo à competência de 2008, ocorreu mais de duas vezes ao ano (3 três vezes), ou em periodicidade inferior a um semestre civil. Esclarece que a própria fiscalização reconhece que os pagamentos efetuados a título de antecipação de PLR sob o código 417 referemse ao desconto de antecipações relativas à competência de anos anteriores e, portanto, foram excluídos da autuação.
 - 1.4. Afirma que se tivesse a Autoridade Fiscal aprofundado mais suas investigações, verificaria que os pagamentos efetuados de janeiro a março de 2008 referemse à PLR da competência de 2007, que sequer é objeto da presente autuação.
 - 1.5. Os pagamentos efetuados até março de 2008 decorrem da competência de 2007, com base na Cláusula Segunda da CCT 2007, a qual transcreve, que prevê que os pagamentos a título de PLR poderão ser efetuados até março de 2008, respeitado um montante mínimo. Portanto, todos os pagamentos efetuados pela Impugnante até março de 2008, não consubstanciam PLR relativa à competência de 2008 e de nenhuma forma poderiam ter sido computados na autuação como fundamento de desrespeito à periodicidade de pagamento de PLR de 2008.
 - 1.6. Da mesma forma, os pagamentos efetuados até março de 2008 estão fundados na Cláusula 7ª do ACT 2007, que prevê o pagamento da PLR até o mês de março do exercício seguinte, não consubstanciam PLR relativa à competência de 2008 e de nenhuma forma poderiam ter sido computados na autuação como fundamento de

desrespeito à periodicidade de pagamento de PLR de 2008, pois tratase de PLR remanescente de 2007.

- 1.7. Deveria o fisco ter segregados a PLR da competência de 2007 e de 2008, para, ao final, verificar a quantidade e periodicidade dos valores pagos a este título. Cabendo observar ainda que, como a própria fiscalização reconhece, os pagamentos efetuados sob o código 427 Antecipação P.L.R não podem ser computados para fins de verificação da periodicidade.
- 1.8. Aduz a Impugnante que, na remota hipótese de se entender pela manutenção dos AIs em tela, a despeito de sua inequívoca improcedência, cumpre salientar que estes devem ser revistos, uma vez que a Autoridade Fiscal não poderia simplesmente ter desconsiderado a natureza jurídica da totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR no ano calendário de 2008, ignorando por completo os ACT e CCT vigentes no período, pois estas jamais foram questionadas, tendo sido validadas pela Autoridade Fiscal, suas regras não são objeto de autuação. Ou seja, o debate do presente feito refere-se somente à periodicidade dos pagamentos, não se podendo admitir a desconsideração da natureza de todas as verbas pagas com base nos referidos acordos.
- 1.9. Salienta que, caso se entenda que a Impugnante tenha efetuado pagamentos de PLR em periodicidade superior àquela legalmente permitida, o que se cogita apenas ad argumentandum, devem ser autuados somente os pagamentos supostamente efetuados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, mas, jamais, todos os pagamentos efetuados a título de PLR no ano calendário de 2008.
2. A não incidência das contribuições previdenciárias sobre as verbas pagas aos administradores não empregados. Argumenta a natureza da gratificação não habitual dos pagamentos efetuados a esse título.
 - 2.1. Improcede o lançamento sobre os valores pagos aos administradores não empregados, pois olvida da imunidade da PLR decorrente da própria Carta Magna, em especial o artigo 7º, inciso XI, da CF, que detém aplicabilidade integral *in casu*, transcrevendo.
 - 2.2. Referido preceito constitucional não deixa dúvidas quanto ao comando, de aplicabilidade imediata, segundo o qual a Participação nos Lucros ou Resultados não possui natureza remuneratória/salarial, independentemente de qualquer prescrição legal, cuja obrigatoriedade se refere exclusivamente à participação da gestão na empresa. Cita doutrina a respeito.
 - 2.3. Assim, estando desvinculados da remuneração os valores destinados aos empregados sob a rubrica de participação nos lucros ou resultados, inegavelmente não possuem natureza salarial, não sofrendo a incidência de nenhum encargo, notadamente o de compor a base de cálculo da contribuição previdenciária. Ressalta 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.
 - 2.4. Salienta ainda que ao utilizar referida restrição, distinguindo os trabalhadores entre empregados e não empregados, a fiscalização acaba por contrariar o entendimento da própria Administração Pública, o qual toma por base uma interpretação ampliativa dos conceitos de empregado e empregador.

- 2.5. Afirma ainda que, diante do comando auto aplicável do art. 7º, inciso XI, da CF, mesmo que não houvesse a edição da MP nº 794/94, convertida na lei nº 10.101/00, os pagamentos efetuados pela empresa a título PLR a qualquer trabalhador, empregado ou não, estariam desvinculados da remuneração, razão pela qual sequer sofreriam a incidência da contribuição previdenciária.
 - 2.6. Ademais, a fiscalização ao implementar requisito inexistente na legislação, qual seja, imunidade às contribuições previdenciárias sobre a PLR somente aos empregados, fere o princípio da legalidade. Assim, restando demonstrada a não incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de PLR aos diretores estatutários, o lançamento e a respectiva multa por descumprimento de obrigação acessória devem ser cancelados.
 - 2.7. Sustenta ainda o recorrente que em complemento ao acima exposto, é fato que eventual Lei que se repute aplicável à PLR 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.
 - 2.8. Argúi ainda que o art. 152, da Lei nº 6.404/76, o qual transcreve, é o que trata do pagamento de PLR aos administradores estatutários – empregados, cumprindo assim o requisito estabelecido pela lei 8.212/91, não se submetendo, portanto, a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias o pagamento de PLR a esses administradores.
 - 2.9. Portanto, por mais esse motivo resta clara a não incidência de Contribuições Previdenciárias sobre a PLR paga a Administradores, seja pela imunidade constitucional de que goza, seja porque a lei que a rege (Lei nº 6404/76) não dá guarida a tal tributação, sendo evidente, ademais, a inaplicabilidade da Lei nº 10.101/00 a este tipo de pagamento (i.e., PLR de administradores).
 - 2.10. Para arrematar, salienta o recorrente que a referida verba foi paga uma única vez no ano de 2008, em abril/2008, a alguns diretores, o que demonstra a falta de habitualidade do referido pagamento, pois se trata de ganho eventual, pago uma única vez aos beneficiados, não podendo compor o salário de contribuição. Nesse sentido, a Instrução Normativa n.º 04/99, da Diretoria Colegiada do INSS dispõe que os ganhos eventuais não integram o salário de contribuição
 - 2.11. Segundo ele, a conclusão que se tira da simples leitura do artigo 22 acima transcrito é que a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos trabalhadores depende da caracterização de alguns elementos, destacandose, dentre eles, o da habitualidade
3. A necessária exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória –
 - 3.1. Sustenta o recorrente que não existiu o alegado descumprimento de obrigação acessória, pois os débitos tidos por “não declarados” são indevidos e, por isso, não constaram da GFIP do período.
 - 3.2. Segundo ela, o contribuinte tem o direito e dever de declarar ao Fisco verbas tributáveis, sendo que eventual discordância fiscal sobre a interpretação do contribuinte pode até ensejar sua cobrança, mas de nenhuma forma a exigência de que fosse declarada

3.3. originalmente, a despeito da não incidência reputada pelo contribuinte. Contrario sensu, deveria o contribuinte simplesmente declarar todas as verbas pagas, mesmo sem

Processo nº 16327.721244/2012-29
Acórdão n.º **2401-003.810**

S2-C4T1
Fl. 7

incidência previdenciária, como tal, apenas para afastar a exigência de multa a posteriori.

- 3.4. Inova quanto ao equívoco do valor base da multa aplicada, deflagrando multa excessiva.
4. A indevida aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 1889.

DO MÉRITO

Assim, como já especificado pelo julgador de primeira instância, houve por parte do contribuinte o reconhecimento parcial do crédito em relação **valores pagos a título de PLR aos funcionários Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira, na competência de 04/2008**, razão pela qual não há mais o que ser apreciado sobre referidos fatos geradores.

Na impugnação apresentada a empresa anexa aos autos, fl. 255, Guias da Previdência Social – GPS, cujo recolhimento foi efetuado em 28/11/12, e esclarece que o pagamento, refere-se, especificamente, aos valores pagos a título de PLR aos funcionários Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira, na competência de 04/2008, com a correta redução da multa proporcional aplicada. Na petição de fls. 250/251, reitera os termos da impugnação apresentada para reconhecer a procedência da parcela da autuação referente às verbas pagas aos funcionários Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira, na competência de 04/2008, e requer que seja reconhecida a extinção parcial do crédito, por pagamento, nos termos do art. 156, inciso I, do CTN.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA DIRETORES NÃO EMPREGADOS

Como parte do lançamento envolve contribuições sobre os pagamentos feitos a contribuintes individuais, importante apreciar, primeiramente, o conceito de salário de contribuição em relação a estes segurados. Para os trabalhadores contribuintes individuais, aos quais se enquadram os diretores não empregados, o art. 28, III da referida lei, assim dispõe:

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

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

Quanto a contribuição patronal às contribuições da empresa sobre a remuneração dos contribuintes individuais é regulada pelo art. 22, III da Lei n ° 8.212/1991, com redação conferida pela Lei n ° 9.876/1999, nestas palavras:

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

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Inciso acrescentado pelo art. 1º, da Lei nº 9.876/99 - vigência a partir de 02/03/2000 conforme art. 8º da Lei nº 9.876/99).

De acordo com o previsto no § 4º do art. 201 do Regulamento da Previdência Social na redação conferida pelo Decreto n.º 4.032/2001:

Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:

II - vinte por cento sobre o total das remunerações ou retribuições pagas ou creditadas no decorrer do mês ao segurado contribuinte individual; (Redação alterada pelo Decreto nº 3.265/99)

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

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: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10/12/97, e de 6 a 9 acrescentados pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

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;

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

8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada;

9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984;

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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada 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; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

t) o valor relativo a plano educacional que vise à educação básica, nos termos do art. 21 da Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e a cursos de capacitação e qualificação profissionais vinculados às atividades desenvolvidas pela empresa, desde que não seja utilizado em substituição de parcela salarial e que todos os empregados e dirigentes tenham acesso ao mesmo; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 20/11/98)

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)

Ao contrário do afirmado pela recorrente, a verba paga aos diretores estatutários possui natureza remuneratória. Como destacado de forma minuciosa pelo auditor fiscal, a Lei n 6.404/1976 não regula a exclusão da participação nos lucros e resultados do conceito de remuneração, nem tampouco, pode valer-se o recorrente da lei 10.101/2000, ou do argumento de que tratam-se de gratificações não eventuais. Na verdade, tenta o recorrente abordando diversos aspectos de diferentes legislações excluir os pagamentos feitos aos estatutários do conceito de remuneração. Contudo seu entendimento não deve prevalecer, como passamos a apreciar.

A participação nos Lucros e Resultados - PLR somente foi regulamentada após a Constituição Federal de 1988, donde deve-se observar os ditames legais, para que dito pagamento seja excluído do conceito de salário de contribuição. Diversamente do argumento trazido pelo recorrente quanto ao pagamento de acordo com a lei 6.404, a verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores. Destaco que no relatório fiscal, tomou o auditor o cuidado de fazer um paralelo entre toda a legislação que engloba a matéria, destacando quando deve ser aplicado os dispositivos legais que excluem a verba PLR do conceito do salário de contribuição.

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

Entendo que a autoridade julgadora bem enfrentou a questão, quando esclareceu que o pagamentos realizados aconteceram em relação a prestação de serviços, denominada, “participação estatutária”, ou seja, diferente a participação recebida em função do capital investido nos moldes da Lei 6.404/76. Note-se que nenhum argumento novo foi trazido pelo recorrente após as considerações apresentadas pela Decisão de 1 instância, tendo reproduzido os mesmos argumentos da impugnação. Senão vejamos, trecho da Decisão:

Inicialmente, considerando as alegações da Impugnante, é essencial destacar que a Constituição de 1988 estabelece em seu art. 7º, XI, a “participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração, conforme definido em lei”. Frise-se:

o legislador Constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis a tal direito.

Ressalte-se que, no caso, referida norma é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária para sua eficácia plena. O legislador remeteu à lei ordinária para que fossem estabelecidos os elementos mínimos necessários a que a participação nos lucros ou resultados se desvinculasse da remuneração dos trabalhadores, sem contrariar o inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, uma vez que aquela verba está inserida no conceito de pagamentos “a qualquer título” na relação empregador com pessoas físicas que lhes prestem serviço.

Assim, a Constituição de 1988, apesar de desvincular expressamente a participação nos lucros das verbas salariais (art. 7º, XI), não tem aplicabilidade imediata, dada a sua eficácia limitada. Necessitava de regulamentação que acabou acontecendo por meio Medida Provisória nº 794/94, reeditada sucessivamente e com numeração variada, até que, com a Lei nº 10.101/2000, que regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento da integração entre o capital e o trabalho, a matéria foi definitivamente regulamentada.

Portanto, não se sustenta o argumento da Impugnante no sentido de que as parcelas por ela paga a Administradores não sofrem a

incidência de contribuição previdenciária, pois o art. 7º, inc. XI, da Constituição Federal que prevê a participação nos lucros ou resultados da empresa desvinculada da remuneração é norma constitucional de eficácia plena, que não depende da interposição do legislador para que produza efeitos. Outro ponto trazido pelo recorrente é de que o lançamento afronta o art. 7, XI da CF/88, na medida que a constituição afastou a natureza salarial da PLR, sendo que o conceito abarca a nomenclatura “trabalhadores” e não apenas empregados.

(...)

A impugnante alega ainda que a “participação estatutária” paga a seus “administradores”, não estaria consubstanciada na Lei nº 10.101/00, mas sim na Lei nº 6.404/76, que em seu art. 152, trata do pagamento de PLR aos administradores estatutários –empregados, cumprindo, assim, o requisito estabelecido pela lei 8.212/91, motivo pelo qual tais pagamentos não se submetem a hipótese de incidência das contribuições previdenciárias. No entanto, não procede tais argumentos, como se demonstrará.

Os pagamentos tais como realizados aos Administradores poderão ocorrer por força do §1º do art. 152 da Lei 6.404/76, que está inserido no título “Remuneração” de administradores, e, cuja interpretação sistêmica não deixa dúvidas de que o comentado pagamento é feito em retribuição ao trabalho.

Conforme disposto no inciso III do art. 22 e inciso III do art. 28, ambos da Lei 8.212/91, a contribuição previdenciária incide sobre a remuneração paga ao contribuinte individual pelos serviços prestados.

O termo remuneração no ordenamento jurídico brasileiro corresponde a totalidade de retribuições, em dinheiro ou em utilidades, recebidas pelo trabalhador em contraprestação aos serviços prestados. Neste sentido a lição de Sergio Pinto Martins abaixo reproduzida:

“A palavra remuneração contida no inciso III do art. 22 da Lei 8.212/91 tem sentido amplo, sendo os honorários dos autônomos. É o pagamento pela prestação dos serviços dos autônomos”(“Direito da Seguridade Social – Custeio da Seguridade Social, Benefícios, Acidente do Trabalho, Assistência Social, Saúde”, 24ª edição, Ed. Atlas, São Paulo – 2007).

Nas Sociedades Anônimas, a remuneração do administrador pode comportar duas partes heterogêneas: uma fixa, denominada de “pro labore”, e outra variável, que consiste na participação nos lucros da companhia. Esta última será devida ou não dependendo do que dispuser o estatuto social. Contudo o estatuto somente pode estabelecer a participação nos lucros quando, simultaneamente, prevê dividendo obrigatório mínimo de 25% do lucro líquido e somente poderá ser paga no exercício que for atribuído aos acionistas o dividendo obrigatório de que

1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de **eficácia limitada**. 2) **O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional**. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. *Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.*

9. *A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.*

10. *A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaque, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.*

11. *O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.*

12. *Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:*

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que

dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Ou seja, normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo constituinte.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela. Assim, não há que se falar em auto aplicabilidade.

Conforme previsto na alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, a única hipótese para que a participação nos lucros e resultados não sofra incidência de contribuição previdenciária é que seja paga de acordo com a lei específica.

APLICAÇÃO DA LEI 10.101/2000 NO PAGAMENTO A CONTRIBUINTES INDIVIDUAIS

Vale de pronto afastar também, os argumentos do recorrente que o dispositivo constitucional, por si só, já afastaria para todo e qualquer trabalhador a “participação nos Lucros e resultados” do conceito de remuneração, por tratar-se de imunidade constitucional.

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

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

(...)

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

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

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

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º (...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos

espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

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

I – Mediação;

II – Arbitragem de ofertas finais.

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

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

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

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

Note-se, conforme grifado no art. 1 da referida lei, que a PLR descrita na Lei 10.101/2000 serve apenas para regulamentar a distribuição no âmbito dos “empregados”, ou seja, não serve para afastar do conceito de remuneração os valores pagos à título de “participações estatutárias”.

Não se pode elastecer o conceito de lucros ou resultados, nem tampouco, entender que a referida lei também se aplica aos trabalhadores não empregados, sob pena de todas as empresas enquadrarem como PLR, as verbas salariais pagas a todos os seus colaboradores. A Lei n º 10.101, resultado da conversão das Medidas Provisórias anteriores, é cristalina nesse sentido.

Não serve também como argumento o fato de que o “caput do art. 7 da CF/88, utilizou a nomenclatura “trabalhadores”. Basta analisarmos os 34 incisos do próprio art. 7º, para que identifiquemos, que o termo “trabalhadores urbanos e rurais”, refere-se ao direitos dos “empregados urbanos e rurais”. Os direitos elencados no dispositivo constitucional, nos trazem a certeza do sentido empregado pelo legislador, considerando que: férias com adicional de 1/3, FGTS, repouso semanal remunerado, salário mínimo, jornada de trabalho, piso salarial, licença maternidade, licença paternidade, aviso prévio, previsão de indenização no caso de dispensa imotivada, salário família, horas extras, adicional noturno, insalubridade, periculosidade, dentro outros muitos ali elencados, são assegurados apenas aos trabalhadores detentores de uma relação de emprego, ou seja, garantidos aos empregados. No parágrafo único, também observamos a nomenclatura “trabalhadores”, porém com referência aos empregados domésticos.

Assim, seja pela não aplicação da lei 10.101/2000, já que a mesma é restrita aos empregados, seja pelo fato que os valores recebidos vinculam-se aos trabalhos prestados e não ao dividendo distribuído pelo capital investido, o que impossibilita a aplicação da lei 6.404 para exclusão dos valores do conceito de remuneração, os valores lançados como participação

nos lucros aos diretores constituem salário de contribuição, razão pela qual procedente a autuação.

DA HABITUALIDADE NO PAGAMENTO – GRATIFICAÇÃO EVENTUAL

Por fim, ainda, tenta aduzir o recorrente que os valores constituem gratificações eventuais, razão pela qual não entrariam no conceito de salário de contribuição face a inexistência de habitualidade.

E, relação a esse ultimo argumento também não prevalece o entendimento do recorrente.

Argumentar que a verba não era paga com habitualidade, mas apenas eventualmente, também não demonstra equívoco no LANÇAMENTO. Aliás, o conceito de habitual, no presente caso, não reporta-se a idéia de pagamentos constantes, porque se assim o fosse, de pronto já constituiriam salário de contribuição. A lei 10.101/2000 limite a distribuição de lucros a 2 pagamentos anuais, observando a semestralidade para sua concessão. O ajuste de distribuição de lucros, determinando o seu pagamento uma vez por ano, não é o fator determinante, tanto que normalmente não descrito entre os requisitos descumpridos pela autoridade fiscal.

A habitualidade será determinante quando buscar a definição do conceito de remuneração para reflexos em outras verbas trabalhistas, tais com férias, 13 salário, ou mesmo se identificamos pagamentos diversos da relação contratual. Já para incidência de contribuições previdenciárias, o fator determinante é a natureza em si da verba, donde buscamos caracterizar a verba como salarial, ou indenizatória.

Neste ponto já rechaço argumento do recorrente de que o pagamento em questão não possui correlação com o trabalho prestado, ou mesmo caracteriza-se como contraprestação pelo serviço prestado.

Qual seria outra forma de enquadrar o pagamento de PLR aos administradores, que não contraprestação pelo serviço prestado, tanto o é, que se estabelecem metas de trabalho, desempenho, como forma de estímulo para que o empregado, produza cada vez mais, e por conseguinte, sinta-se recompensado. Não estou dizendo com isso que PLR é salário. Pelo contrário entendo estar claro no texto constitucional que a PLR será desvinculada do salário, porém trata-se de norma com limitações prevista em lei específica, como reporta-se no próprio texto, nos moldes em que foi pago demonstra tratar-se de verba salarial.

Nem tampouco, acato os argumentos de que não se tratam de valores provenientes do trabalho. Respeito o posicionamento defendido pelo recorrente, contudo, possuo entendimento inverso a respeito do tema. A participação nos lucros ou resultados paga pela recorrente, conforme descrito em seus acordos, demonstra que o desempenho do empregado será avaliado, sendo fator determinante para que determine o montante a ser distribuído. Ora, não fosse o empenho do empregado e alcançar cada vez mais resultados positivos, como sealaria em uma avaliação positiva do seu trabalho. É fato que a PLR nada mais almeja do que o engajamento do empregado no capital da empresa, para que o mesmo sinta-se estimulado a executar suas atividades em prol não apenas do seu crescimento da empresa, mas do crescimento de toda a empresa. O seu engajamento renderá frutos não apenas sobre o crescimento do negócio, mas lhe proporcionará pagamentos na modalidade de participação nos lucros. É nesse sentido, que discordo do recorrente de que encontra-se desvinculado do trabalho.

Ademais, a isenção é uma das modalidades de exclusão do crédito tributário, e desse modo, interpreta-se literalmente a legislação que disponha sobre isenção, conforme prevê o CTN em seu artigo 111, I, nestas palavras:

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

Assim, onde o legislador não dispôs de forma expressa, não pode o aplicador da lei estender a interpretação, sob pena de violar-se os princípios da reserva legal e da isonomia. Dessa forma, não há de se afastar a natureza salarial da PLR por si só, devendo ser observada as condições de seu pagamento, para que só então seja possível excluir ditos valores do conceito de remuneração e por consequência da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO PARA OS EMPREGADOS

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n ° 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição, assim, como transcrito acima. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

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

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

Destaca-se que em momento algum desqualificou o auditor os acordos firmados, mas consubstanciados

QUANTO A PERIODICIDADE NO PAGAMENTO – DESCUMPRIMENTO

Conforme descrito no relatório fiscal, através das planilhas citadas 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, três parcelas no ano calendário 2008, contrariando o disposto no § 2º artigo 3º da Lei 10101/00, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil. Cita alguns exemplos no item 8.8 do Relatório Fiscal, fls. 23/24. Dessa forma foram tributados, para efeito de contribuição previdenciária, apenas os valores pagos a título de PLR aos segurados empregados que receberam em desacordo com este dispositivo legal, identificados individualmente por nome, competência e valor, onde se extraiu a base de cálculo utilizado neste Levantamento (Doc. 6). A Rubrica de folha 417 refere-se a adiantamentos de PLR pagos em competências anteriores, sendo descontado do total pago na competência informada;

Realmente, conforme apontado pelo auditor, a lei 10.101/2000 não admite o pagamento de PLR mais duas vezes no ano, ou com periodicidade inferior a um semestre civil, ou seja, entendo que os dois prazos são cumulativos e não uma opção. Assim, ao pagar PLR em desconformidade com a lei, em relação a periodicidade, passam os valores distribuídos em sua totalidade a compor o conceito de salário de contribuição. Assim descreve o dispositivo legal a respeito:

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.

Contudo, para que seja descumprido o requisito da periodicidade, deve o auditor indicar que a empresa distribuiu efetivamente PLR aos empregados com a inobservância da lei. Se confirmada a alegação da empresa, que trata-se de meras diferenças, esses valores, não merecem ser tratados como outra parcela de PLR, mas simples ajuste do mesmo, como o fim de realizar o pagamento correto após apuração.

Só que diferença não deve ser confundir com complemento de PLR, ajuste de PLR ou adiantamento de PLR. Observa-se que a lei 10.101 é enfática ao dizer que é VEDADO O PAGAMENTO DE QUALQUER ANTECIPAÇÃO OU DISTRIBUIÇÃO. Identifica-se que os valores de diferença, que não devem ser considerados para verificação da periodicidade, dizem respeito a diferenças irrisórias, quando comparado aos valores de distribuição, decorrentes normalmente de rescisões contratuais, ou mesmo pequenos erros no pagamentos dos salários dos empregados.

No presente caso, entendo que razão assiste ao recorrente no sentido, que o simples fato de existirem mais pagamentos, não desnatura o PLR. Contudo, a Relação de empregados que receberam o PPR mais de duas vezes no ano calendário 2008, descreve empregado a empregado, aqueles que receberam em mais de duas parcelas, e não entendi, como os meras diferenças irrisórias.

Também não merece guarida a argumentação de que pagamentos realizados em março/2008 referem-se exercício anterior, qual seja 2007. Não importa se de planos distintos, ou de mesmo plano, a lei é enfática em proibir o pagamento em mais de duas vezes no mesmo ano. Assim, entendo acertado o lançamento em relação aos empregados que receberam PLR mais de 2 vezes no mesmo ano, ou em periodicidade inferior a um semestre.

A empresa, para obedecer os ditames legais, e valer-se da exclusão, deve adequar seus planos, nos mais diversos exercícios de forma a que não haja pagamento ou distribuição acima dos limites legais, quais sejam, duas vezes no ano e uma vez por semestre na época da ocorrência do presente lançamento.

Assim, embora, aceite o argumento teórico do recorrente, não consegui identificar nos presentes autos que os terceiros pagamentos, representem simples diferença, tendo o auditor identificado pontualmente cada um dos pagamentos e cada um dos beneficiados.

CONCLUSÃO: entendo que para a relação apresentada pela autoridade fiscal, foi descumprido o limite máximo de salário de contribuição, razão pela qual deve consistir base de cálculo de contribuição.

FUNDAMENTO: descumprimento do §2º do art. 3 da lei 10.101/2000.

QUANTOS AOS AI DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Por fim, restou lavrado durante o mesmo procedimento o AI nº 37.262.821-4, no qual foi aplicada multa por apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, o que configura infração ao disposto no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991; e

Conforme descrito no relatório fiscal a autuação teve por fundamento o art. 32, IV da Lei nº 8.212/1991, que disciplina que o contribuinte é obrigado informar ao INSS, por meio de documento próprio, informações a respeito dos fatos geradores de contribuições previdenciárias, nestas palavras:

Art. 32. A empresa é também obrigada a:

(...)

*IV - **informar mensalmente** ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97)- (grifo nosso)*

Importante salientar, que tratando-se de AI de obrigação acessória, não há quanto ao mérito qualquer questão a ser apreciada, posto que a procedência dos fatos geradores que ensejaram a multa ora aplicada, já foram objeto de apreciação no presente processo. Razão pela qual a procedência da obrigação principal, resulta na procedência das acessórias.

DA ILEGALIDADE DA APLICAÇÃO DE JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Alega o recorrente que ilegal a cobrança de juros sobre a multa de ofício, contudo, entendo que razão não assiste ao recorrente neste ponto. Conforme já apreciado pela autoridade julgadora,

8. No caso concreto, aplicou-se a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e os juros de mora disciplinados no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, por força dos arts. 35 e 35A da Lei nº 8.212, de 1991, nos termos da Lei nº 11.941, de 2009, conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008.

8.1. O art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, determina a incidência da SELIC "sobre os débitos decorrentes de tributos e contribuições", ou seja, "débitos cuja origem remonta a tributos e contribuições".

8.2. Além disso, não há óbice à incidência de juros sobre a multa, pois esta integra a própria obrigação principal (CTN, art. 113, § 3º) e os juros incidem sobre a totalidade do crédito tributário (CTN, art. 161).

Ao contrário do que entendeu o recorrente, a aplicação de juros sobre multa de ofício é aplicável na medida que esta faz parte do crédito 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" a que se refere o caput do artigo. Assim, fazendo parte do crédito junto com o tributo, devem ser aplicados a multa os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

No mesmo sentido, manifestou-se por maioria a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no processo 10.768.010559/2001-19, Acórdão 9202-01.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE IRRF

Ano calendário:1997

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

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o "crédito" a que se refere o caput do artigo Recurso especial negado.

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

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Recurso Especial Negado.

A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.

A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:

“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.”

*Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o **caput** do artigo.*

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

*O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se **in verbis**:*

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

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifei)

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifique-se a sua aplicação sobre a multa.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3.

Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifique-se a sua aplicação sobre a multa."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)

“TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS.

LEGITIMIDADE.

1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.

Inteligência do artigo 43 da Lei 9.430/96 c/c art. 113, § 3, do CTN.

2. Improvida a apelação."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).

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

Face a decisão proferida, entendo plenamente aplicável a incidência de juros sobre a multa de ofício, conforme demonstrado na decisão acima transcrita, a qual adoto como razão para determinar a procedência da multa aplicada.

QUANTO AO VALOR BASE DA MULTA

No que diz respeito ao valor base, entendo que não havendo o recorrente impugnado na época oportuna os valores da multa descritos na autuação, não poderá fazê-lo

no recurso, face a preclusão. Na impugnação o recorrente argumenta os outros pontos apreciados nesse recurso.

Nos termos do § 6.º do art. 9.º da Portaria MPS/GM n.º 520/2004 c/c art. 17 do Decreto n.º 70.235/1972, a abrangência da lide é determinada pelas alegações constantes na impugnação, não devendo ser consideradas no recurso as matérias que não tenham sido aventadas na peça de defesa.

Dessa forma, esse argumento não há de ser apreciado, mas merece destaque o fato do auditor autuante, ter cumprido todos o rito procedimento de constituição do lançamento.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO em relação aos DEBCAD inclusos no presente processo.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo - Redator Designado

Mesmo diante do seu brilhante voto, coloco-me em posição divergente daquela apresentada pela Ilustre Relatora no que diz respeito ao descumprimento por parte da autuada da regra da Lei n.º 10.101/2000 relativa à periodicidade. Vejamos.

A Relatora, acompanhando o entendimento da DRJ, concluiu que os pagamentos efetuados a título de PLR aos segurados empregados listados em planilha feriam a Lei da PLR em razão da concessão da verba em periodicidade incompatível com aquela exigida na Lei.

Em relação à periodicidade da distribuição dos lucros ou resultados, o fisco indicou que a autuada distribuiu lucros a determinados empregados em três ocasiões no mesmo ano civil.

Assim, os Auditores concluíram que as contribuições previdenciárias deveriam incidir sobre todas as parcelas pagas aos empregados indicados em planilha a título de distribuição de lucros e resultados. Tal entendimento foi mantido pela DRJ e adotado pela Relatora. Peço vênias para discordar desse posicionamento.

O art. 3º, §2º da Lei 10.101/00, na redação vigente à época dos fatos geradores, limitava o pagamento de antecipação ou distribuição de valores a título de PLR a duas vezes ao ano ou em periodicidade não inferior a um semestre civil:

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

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

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

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

Quanto ao pagamento de PLR efetuado aos empregados nas localidades em que a recorrente firmou acordo coletivo com o sindicato da categoria, entendo que a recorrente deixou de cumprir os requisitos legais apenas no exercício de 2000,

quando efetuou pagamento de PLR três vezes no exercício, sendo duas delas dentro do mesmo semestre civil.

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

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

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

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

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

Desse modo, apenas sobre as parcelas dos lucros ou resultados pagas ou creditadas em inobservância à regra legal devem incidir as contribuições previdenciárias. Já as parcelas pagas em observância ao art. 3º, §2º da Lei n. 10.101/2000 – uma vez por semestre e, no máximo, duas vezes por ano – devem ser excluídas.

Assim, pelo raciocínio acima, somente houve o descumprimento em relação ao segundo pagamento efetuado aos segurados empregados em cada semestre, posto que distribuída em desconformidade com a previsão legal de um pagamento por semestre civil. Todavia, o primeiro pagamento feito no semestre atende ao disposto no § 2. do art. 3. da Lei n. 10.101/2000, por isso não deve sofrer a tributação.

Por consequência, em relação à aplicação da multa por falta de declaração na GFIP dos fatos geradores em questão, deve-se também excluir a primeira parcela da PLR paga aos segurados empregados.

Conclusão

Voto por afastar, nos AI n.º 37.346.336-7 e n.º 37.346.337-5, a incidência de contribuições sobre a primeira parcela da PLR paga aos segurados empregados, excluindo também esta parcela do cálculo da multa do AI n.º 37.346.338-3.

Kleber Ferreira de Araújo.

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira

Trata-se o presente de recurso voluntário interposto contra o acórdão da DRJ que, entre outros pontos contraditados, entendeu procedente o lançamento fiscal sobre verba paga à título de participação nos lucros ou resultados, PLR, entendidas pela Fiscalização como pagas em desacordo com a legislação específica, uma vez que pagos em mais de duas vezes ao ano e com intervalo inferior a seis meses, e pagos extensivamente aos diretores estatutários, com base na Lei nº 6.404/76.

O voto da ilustre Conselheira Relatora, acatado pela maioria desta turma, reconhece:

- i) o descumprimento do requisito disposto no artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 10.101, de 2000, ou seja, foi verificado o pagamento em mais de duas parcelas anuais. Entende o ínclito Relator que tal falha enseja a descaracterização da verba a partir do momento do descumprimento do preceito legal, ou seja, o valor pago por meio da terceira, ou posteriores, parcelas é que ferem o instituto previsto no artigo 7º, inciso XI, da Carta Fundamental, e disposto pela Lei nº 10.101;
- ii) a incidência de contribuição previdenciária patronal sobre verba paga à título de PLR aos diretores estatutários, a uma pela não aplicação da Lei 6.404/76 como lei específica exigida pela Lei nº 8.212/91 e a duas pela inaplicabilidade da Lei nº 10.101/00 aos segurados contribuintes individuais

Permito-me, com a máxima vênia, discordar.

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. É dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurada obrigatória da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Mattera Gomes e Karina Alessandra de Mattera Gomes (*Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias* 'in' I Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valentim, 2011. p. 483.), entendem que:

*“...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso I, da Lei nº 8.212/91, **apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise**”* (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. *Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde 'in' HARET*, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. *Tributação da Saúde*, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013. p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

*“O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela **totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho**. É dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, é o total da sua remuneração pelo seu labor”* (grifos originais)

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré-estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Como bem apontado pela ilustre Relatora, a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determina que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, **“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”** o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas têm nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por

outro, vimos que a Lei que instituiu a PLR afasta – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de *“participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”*

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação, e a denominam isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Luis Eduardo Schoueri (*Direito Tributário* 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação).

Por ser regra de estrutura a norma de isenção *“introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta”* (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do conseqüente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados *“quando paga ou creditada de acordo com lei específica”* não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. **Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.**

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, **o Código Tributário Nacional** em seu artigo 111 **preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.**

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico *Introdução à Ciência do Direito* (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, **nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.**

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador. Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

...

Art. 3º ...

§ 2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em

mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

(grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) **a existência de negociação prévia** sobre a participação; ii) **a participação do sindicato em comissão paritária** escolhida pelas partes **para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados** ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o **impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança** no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem **regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados** e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) **a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.**

Nesse ponto minha discordância do voto proferido pela Conselheira Relatora.

Não há que se falar em partição dos requisitos ou cumprimento parcial deles. Trata-se, ao reverso, de um tudo ou nada, de um total adimplemento dos ditames legais ou de um descumprimento daquilo que o legislador impôs como requisito fundamental. Tanto isso é que, dentre todos os requisitos impostos pela Lei, a partição do pagamento em mais de duas parcelas ou a periodicidade inferior a um trimestre civil **tem expressa vedação.**

Importante recordar que tal determinação tem nítida função de impedir que se substitua a remuneração do trabalhador por uma participação em determinados resultados, que se poderia facilmente obter se fosse possível o pagamento à título de PLR em parcelas mensais ou bimestrais.

Em acréscimo pode-se alegar que não se cogita, quanto aos outros requisitos, flexibilizar os ditames da lei, como por exemplo, se aceitar que não haja participação de representante sindical nas negociações ou que essas não redundem em instrumento firmado, ou acordado sem metas claras e objetivas ou que versem sobre saúde e segurança do trabalho.

Ressaltemos que a flexibilização das regras impostas pela lei, além de afrontar a reserva legal típica da norma isentiva, fere as regras de hermenêutica jurídica, pois não pode o aplicador do direito interpretar uma norma de maneira contrária a sua própria integração, isto é, uma interpretação que lhe desvirtue o sentido, a vontade do legislador quando da criação da norma, consoante as lições de Paulo de Barros Carvalho.

Recordando, consta do próprio texto da Lei 10.101, especificamente no artigo 1º, que a PLR será objeto de negociação **como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo a produtividade.** Ora, pagamentos periódicos, por certo, acabariam por se tornar retributivos do trabalho e não modo de integração do trabalhador na mais valia alcançada pelo empregador, fruto também do capital por este investido na produção.

Por todo o exposto, Sr. Presidente, entendo que o pagamento da verba decorrente de um acordo de participação nos lucros e resultados só estará isenta de incidência de contribuição previdenciária se cumprir todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000 em sua inteireza.

Passemos a examinar a questão da aplicação da Lei nº 10.101 aos contribuintes individuais.

Como vimos acima, os requisitos da lei que concede uma isenção é que devemos interpretar literalmente, ou como preferem alguns, restritivamente. **O alcance de um programa de PLR, ao reverso, não pode distinguir determinados tipos de trabalhadores, ou categorias de segurados.**

Nesse sentido, como leciona Montoro, acima transcrito, que a interpretação literal deve ser feita em consonância com o sistema jurídico. **Ou alguém poderia defender determina interpretação que discriminasse um trabalhador autônomo em relação a um empregado em determinado ponto, quanto mais quando esse entendimento obstasse um direito que a própria Carta Magna não concedeu.**

Ora, prezados Conselheiros, ao instituir uma gama de direitos aos trabalhadores, a Constituição Federal assim determinou:

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

...

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

Não quis, o Constituinte, diferenciar os trabalhadores. Podemos assim inferir, pois quando optou por identificar determinados trabalhadores, a Carta Fundamental assim o fez, como se pode observar no inciso XXXIV e parágrafo único, ambos do mesmo artigo 7º acima, que se referem especificamente ao trabalhador avulso, que teve seus direitos equiparados; e ao doméstico, que na redação original da Carta, os teve diminuídos.

Idêntica redação tem a Lei 10.101, de 2000, que em seu artigo 1º, explicita:

“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.” (grifos não constam do texto legal)

Para alguns, por mencionar a categoria dos empregados, nos caputs dos artigos 2º e 3º, dispositivos que explicitam os requisitos para a validade da PLR, a Lei nº 10.101 restringiria a estes trabalhadores o direito à participação nos lucros e resultados.

Uma análise mais detida e isenta não corrobora tal entendimento. Vejamos.

Tanto em um, como em outro artigo, o uso do vocábulo empregado se constituiu um pressuposto lógico, pois o dispositivo constante do artigo 2º trata da participação do sindicato na elaboração do plano, e o do artigo 3º versa sobre a integração da verba paga a título de PLR na remuneração e nos reflexos trabalhistas que só existem para o empregado. A uma não haveria outro modo de redigir a norma, pois ao desejar que os trabalhadores estivessem representados na mesa de negociação com os empregadores por alguém que lhe defendessem os interesses, esse alguém só poderia ser o sindicato, entidade típica dos empregados, que já tem – por expressa previsão constitucional – esse mister. A outra, porque reflexos trabalhistas sobre verbas pagas pelo trabalho, também só surgem para os empregados.

Mera busca na letra fria da lei só encontra mais uma remissão aos empregados, justamente no parágrafo 1º do artigo 3º, de onde se conclui que não há, nem do ponto de vista semântico, a intenção do legislador de restringir o benefício. Reitere-se, que, ao tratar da questão da tributação da renda decorrente do recebimento da PLR, volta novamente o legislador a utilizar-se da expressão “trabalhador”

Por fim, necessário recordar, numa interpretação teleológica, que o contribuinte individual, por exemplo, o diretor, contribui também com seu labor para o atingimento das metas e resultados da empresa. Subtrair tal benefício dessa categoria é discriminar alguém que, em regra, não sendo detentor do capital, só possui o trabalho para obter renda e sustentar sua família.

Vários julgados deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais corroboram esse entendimento (PAF 10920.002868/2008-81, Ac. 2301-003.024, dj; PAF 11020.002008/2010-79, Ac. 2301-002.492 dj 18.01.2014).

Wagner Balera e Thiago Taborda Simões, em obra de fôlego sobre o tema (*Participação nos Lucros e nos Resultados: Natureza Jurídica e Incidência Previdenciária*, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, FISCOsoft Editora, 2014, p. 163), asseveram:

“...Na linha da literalidade, entende-se que a norma de isenção descreve a materialidade a exclusão da incidência sobre as verbas pagas aos empregados da pessoa jurídica, conceito que não albergaria os contribuintes individuais (diretores estatutários, administradores, conselheiros), por não gozarem dessa qualidade.

Por outro lado, a interpretação sistemática considera o benefício fiscal extensivo aos estatutários, por não integrarem o salário de contribuição.

Enfileiramo-nos com a segunda posição.

A norma de isenção da PLR é extensiva aos diretores (contribuintes individuais), já que a norma específica que trata do tema – Lei nº 10.101/2000 – não estabelece a limitação”

Assim, acompanhados pela jurisprudência administrativa e pela moderna doutrina, e principalmente, por entender que a norma de isenção representada pela Lei nº 10.101/00, não limitou o benefício fiscal e trabalhista à determinada categoria de trabalhadores – até porque tal procedimento seria claramente discriminatório – somos de opinião que a PLR, desde que devidamente implementada, **com o programa de criação do plano – devidamente aprovado pelo sindicato dos empregados - explicitamente incluindo os contribuintes individuais**, pode sim ser extensiva a todos os trabalhadores da empresa.

É como voto.

Carlos Henrique de Oliveira