



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

Processo n° 16327.721316/2013-19
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.797 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de maio de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS / AVISO PRÉVIO INDENIZADO
Recorrente BANCO ITAUCARD S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE PLANOS DIFERENCIADOS ENTRE OS EMPREGADOS. POSSIBILIDADE.

A discrepância de valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados, em função do cargo do trabalhador e da área que atua é motivo insuficiente para desqualificar a natureza dos pagamentos realizados. Segundo a lei de regência, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REGRAS CLARAS E OBJETIVAS NO ACORDO.

Por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da participação nos lucros ou resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo. A clareza e objetividade destinam-se, precipuamente, à necessidade de compreensão dos termos ajustados pelas partes envolvidas, e não à fiscalização tributária. Por isso, via de regra é inviável que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação limite-se ao plano abstrato dos acordos celebrados, devendo aprofundar-se no conhecimento da própria execução dos programas de participação nos lucros ou resultados no âmbito da empresa.

Não há imposição da disciplina integral do programa de participação nos lucros ou resultados no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, admitindo-se o detalhamento, como mecanismo para viabilizar a

operacionalização do regramento, em documentos apartados, desde que mantida a harmonia com as regras gerais.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PRAZO PARA ASSINATURA DO AJUSTE ENTRE AS PARTES. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. POSSIBILIDADE DE FLEXIBILIZAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

É da essência do instituto da participação nos lucros ou resultados que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, incentivando, desse modo, o alcance de lucros ou resultados pactuados previamente. Nada obstante, a prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, é prática limitada pelo mundo real, o que impõe certa flexibilidade na análise dos fatos, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto. A possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração a que se referem os lucros ou resultados.

No caso sob exame, os acordos coletivos foram assinados nos meses de junho ou setembro do ano-calendário de apuração, não restando comprovado nos autos o início das negociações sindicais em momento anterior à assinatura do acordo, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade, o que impõe considerar os instrumentos de negociação em desconformidade com os preceitos legais relativos à matéria.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS EM VALORES DESPROPORCIONAIS ENTRE OS EMPREGADOS DA EMPRESA. PAGAMENTO EM MONTANTE SUPERIOR AO SALÁRIO ANUAL.

A Lei nº 10.101, de 2000, não contemplou a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou um valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados. O pagamento da participação em valor superior ao salário anual do trabalhador só ganha relevância, para fins tributários, na hipótese de demonstração pela fiscalização da sua utilização como substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado, ou quando em desacordo com as próprias regras estabelecidas pelo Programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PERIODICIDADE DOS PAGAMENTOS.

Não há óbice na lei de regência ao pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados mediante dois planos distintos, tais como convenção e acordo coletivo. Nada obstante, é obrigatória a compatibilização entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos a um mesmo segurado em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS. PARTICIPAÇÃO ESTATUTÁRIA. REMUNERAÇÃO PELO TRABALHO. INCIDÊNCIA.

A Lei nº 10.101, de 2000, é aplicável apenas no caso de pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados pactuados entre empresa e seus segurados empregados. A parcela paga a título de participação estatutária a diretores não empregados, ainda que nos termos do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

AVISO PRÉVIO INDENIZADO. RECURSO ESPECIAL Nº 1.230.957/RS. SISTEMÁTICA DOS RECURSOS REPETITIVOS. MATÉRIA DE NATUREZA INFRACONSTITUCIONAL.

É de índole infraconstitucional a controvérsia sobre a incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado. A decisão de mérito no Recurso Especial nº 1.230.957/RS, proferida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) na sistemática dos recursos repetitivos, deve ser reproduzida pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Escapam à incidência da contribuição previdenciária os valores que são pagos a título de aviso prévio indenizado, dada a ausência de natureza salarial.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora à taxa Selic sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso. No mérito, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para excluir o levantamento "A2" relativo a aviso prévio indenizado. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento em maior extensão para excluir os dois primeiros pagamentos a título de PLR de empregados, o PLR pago a diretores e os juros sobre a multa.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário manejado em face da decisão da 14ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (DRJ/RJO), cujo dispositivo julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 12-69.780 (fls. 663/686):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2009 a 31/12/2011

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ISENÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES.

As verbas pagas a título de Participação nos Lucros e Resultados, para serem isentas das contribuições previdenciárias, devem obedecer as regras contidas na lei isentiva específica, a saber, a lei nº 10.101/2000.

AVISO PRÉVIO "INDENIZADO". CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA.

O aviso prévio conhecido como "indenizado" e a parcela a ele correspondente da gratificação natalina (décimo terceiro salário) passaram a sofrer incidência de contribuições previdenciárias com a edição da Lei nº 9.528/1997 que alterou a alínea "e" do §9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

2. A auditoria tributária abrangeu o período de 2008 a 2011. Para os créditos tributários vinculados às competências do ano de 2008, formalizou-se o Processo nº 16327.721315/2013-74.

3. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, às fls. 329/372, que este processo administrativo é composto por 2 (dois) **Autos de Infração (AI)**, compreendendo as competências de 02/2009 a 12/2011, a saber:

(i) **AI nº 51.032.909-8**, referente à contribuição previdenciária da empresa, incidente incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais, além daquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (fls. 295/312); e

(ii) **AI nº 51.032.910-1**, relativo às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos, incidentes

sobre a remuneração dos segurados empregados - FPAS 736, código 0003 (fls. 313/328).

4. Quanto às obrigações principais, expõe a fiscalização que o crédito tributário tem sua origem em:

(i) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a segurados empregados, nas competências 02/2009, 03/2009, 09/2009, 10/2009, 11/2009, 02/2010 a 06/2010, 08/2010, 10/2010 a 12/2010, 03/2011, 04/2011, 06/2011, 08/2011, 10/2011 e 12/2011 (Levantamento Fiscal "P2");

(ii) Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a contribuintes individuais (diretores não empregados), nos meses de 02/2009, 09/2009, 02/2010, 08/2010, 03/2011 e 08/2011 (Levantamento Fiscal "PA2"); e

(iii) Aviso prévio indenizado pago a segurados empregados, no período de 06/2009, 10/2009, 11/2009, 02/2010, 03/2010 e 05/2010 a 11/2011 (Levantamento Fiscal "A2").

5. Especificamente no que tange à Participação nos Lucros ou Resultados, os pagamentos durante os exercícios fiscalizados foram regidos por diferentes instrumentos entre as partes:

(i) Convenções Coletivas de Trabalho (CCT), às fls. 159/203;

(ii) Acordos Coletivos de Trabalho do Programa da Participação Complementar nos Resultados (PCR), às fls. 204/232; e

(iii) Programas Próprios (PR), fls. 233/267.

6. A autoridade fiscal identificou problemas específicos e gerais no Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, que resultam na inobservância do regramento previsto na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

6.1 Relativamente às irregularidades específicas nos instrumentos de vontade, a fiscalização aponta:

Programas Próprios (itens 5.17 a 5.45, às fls. 335/347)

(i) não consta qualquer assinatura, qualificação ou data de celebração em nenhum dos instrumentos;

(ii) durante a auditoria fiscal, não foi comprovada a participação de representante sindical nas negociações, tampouco os atos estão devidamente registrados e arquivados na competente entidade sindical;

(iii) os instrumentos decorrentes da negociação não contêm regras claras e objetivas, os mecanismos de aferição das

informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente; e

(iv) os programas próprios não são extensivos a todos os empregados, restando adstritos aos superintendentes, gerentes e coordenadores.

Acordos Coletivos de Trabalho (itens 5.46 a 5.61, às fls. 348/352)

(i) os documentos foram assinados retroativamente ao início do período de avaliação a que se referem os lucros ou resultados, ou seja, os instrumentos de negociação não foram elaborados antes do início do período a que se referem os lucros ou resultados; e

(ii) os instrumentos decorrentes da negociação não contêm regras claras e objetivas;

6.2 Os problemas gerais detectados pelo agente fiscal, a seguir enumerados, dizem respeito a todos os instrumentos de pactuação, ou seja, Convenções, Acordos e Planos Próprios (itens 5.62 a 5.82, às fls. 352/356):

(i) desrespeito à periodicidade de pagamentos estabelecida em lei, visto que, para o mesmo beneficiário, a empresa realizou mais de dois pagamentos no mesmo ano civil; e

(ii) valores diferenciados da participação nos resultados pagos aos segurados empregados nos anos de 2009 a 2011, que equivalem a uma significativa variação com relação ao montante do salário anual dos beneficiários. A relação entre participação e salário anual assinala a existência de diferentes "castas" de empregados.

7. Cientificado da autuação, em 25/11/2013, às fls. 295 e 313, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 384/401).

8. Intimada da decisão de piso em 5/11/2014, data em que efetuou consulta no endereço eletrônico atribuído pela administração tributária, segundo fls. 687/694, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 4/12/2014 (fls. 696/714).

8.1 Em síntese, aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que manteve intacta a pretensão fiscal:

(i) o sindicato participou das negociações de todos os programas de participação nos resultados mantidos pela recorrente;

(ii) os instrumentos coletivos foram firmados antes do final dos respectivos períodos de apuração e antes do pagamento das verbas. Em alguns casos, inclusive, a celebração ocorreu

antes do início do período de apuração a que se refere o instrumento de negociação;

(iii) os instrumentos de negociação fixam, de forma clara e objetiva, os direitos substantivos da participação nos resultados e as regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição. As regras e os requisitos, incluindo os programas de metas, eram de total conhecimento dos funcionários da recorrente;

(iv) foi obedecida a periodicidade legal para o pagamento da participação nos resultados, nos termos do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000. A parcela de pagamento apontada pela fiscalização, supostamente efetuada acima da periodicidade, decorre de peculiaridades que buscaram a correta quitação dos valores, observada a compatibilização entre os instrumentos coletivos. Nada obstante, se a conduta do contribuinte fosse considerada irregular, caberia manter a autuação tão somente sobre os pagamentos excedentes ao primeiro pagamento de cada semestre;

(v) não há incompatibilidade do valor da participação nos resultados com o correspondente salário recebido pelo empregado, até porque a legislação de regência da matéria não traz qualquer limite de percentual a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados;

(vi) o pagamento de participações aos diretores não empregados escapa à incidência da tributação, aplicando-se as disposições previstas na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(vii) o aviso prévio indenizado está fora do campo de incidência da tributação da contribuição previdenciária, na medida em que a parcela não compõe a remuneração. Nesse sentido, o Recurso Especial (RESp) nº 1.230.957/RS, julgado pela Superior Tribunal de Justiça (STJ) sob a sistemática dos recursos repetitivos; e

(viii) não há incidência de juros de mora sobre multa de ofício. Se cabíveis, no entanto, estariam limitados à taxa mensal de 1% (um por cento).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Admissibilidade

9. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

Julgamento em conjunto

10. A apreciação dos recursos voluntários interpostos nos Processos nº 16327.721315/2013-74 e 16327.721316/2013-19 acontece na mesma sessão de julgamento deste Colegiado, a fim de manter a congruência decisória.

Mérito

a) Participação nos Lucros ou Resultados (Empregados)

a.1) Considerações Iniciais

11. Antes de embrenhar-se nas questões controvertidas, cabe salientar que, ao disciplinar a Participação nos Lucros ou Resultados desvinculada da remuneração, prevista no inciso XI da Constituição da República de 1988, a Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu a observância obrigatória de requisitos formais e materiais para que as parcelas pagas aos trabalhadores gozem de benefício fiscal.

12. Embora consista a Participação nos Lucros ou Resultados um tema único, os requisitos da Lei nº 10.101, de 2000, são tidos como matérias autônomas, pois o descumprimento de um, dois ou mais deles pode levar à caracterização das parcelas pagas aos empregados como de natureza remuneratória e, por conseguinte, passam a compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

13. Assim como é exigida da acusação fiscal, no Termo de Verificação Fiscal, especificar e detalhar os requisitos em desconformidade com as prescrições da Lei nº 10.101, de 2000, compete ao julgador administrativo analisar também separadamente as irregularidades apontadas pela autoridade lançadora. Tal procedimento não é alterado pelo fato de que o desrespeito a um único requisito, por si só, já possui aptidão para comprometer a integridade do Plano de Participação nos Lucros ou Resultados.

14. Até porque, não custa lembrar, o enfrentamento de todos os pontos reprovados pelo agente fiscal, devolvidos a exame para o órgão "ad quem", permitirá às partes a possibilidade de interposição de recurso especial, observada a disciplina regimental, uma vez identificada e configurada a divergência interpretativa quanto à matéria específica.

15. Fixadas tais premissas, passo à análise dos requisitos apontados pela fiscalização em desalinho à Lei nº 10.101, de 2000, mantidos pela decisão de piso e contestados na petição recursal, iniciando pelos problemas denominados específicos, identificados nos instrumentos de negociação.

Programas Próprios de Participação nos Resultados (PR)

a.2) Falta de participação sindical e arquivamento dos programas

16. A autoridade lançadora questiona a falta de comprovação da participação do sindicato nas negociações relacionadas aos Programas Próprios de Participação nos Resultados, bem como a ausência de registro e arquivamento dos instrumentos na entidade sindical dos trabalhadores.

17. No que tange à participação da entidade sindical nas negociações e na assinatura do acordo de Participação nos Lucros ou Resultados, assim como da exigência de arquivamento do programa celebrado junto ao sindicato, tratou o art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000. Reproduzo abaixo a sua redação à época dos fatos geradores:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

(...)

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

(...)

18. Compulsando os autos, verifico que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados implementado pela empresa, no período abrangido pela auditoria fiscal, está amparado em dois instrumentos básicos de negociação coletiva, a saber: convenção e acordo coletivo (fls. 159/267).

18.1 As convenções coletivas, usualmente celebradas entre sindicato de empregados e sindicato de empregadores, não consideram necessariamente as peculiaridades de cada empresa da categoria econômica representada. Ao revés, os acordos coletivos, com participação direta da empresa, têm o propósito de estabelecer metas ou resultados de interesse específico das partes, inclusive mais benéficos aos empregados, contribuindo para incentivar a concepção de integração entre capital e trabalho.

19. As convenções coletivas (CCT's) estão juntadas às fls. 159/203, cuja participação nos resultados, composta por um valor básico e outro adicional, calculados mediante aplicação de regras distintas, é extensível a todos os segurados empregados da empresa.

19.1 Por meio dos acordos coletivos (ACT's), firmado entre sindicato dos trabalhadores e empresas, dá-se o pagamento da participação complementar nos resultados, com base em critérios diferenciados de aferição, tais como lucro líquido, percentual de retorno sobre o patrimônio líquido ou resultados gerenciais institucionais (fls. 204/229). Os respectivos instrumentos de acordo celebrado foram arquivados na entidade sindical dos trabalhadores (fls. 230/232)

20. Os Programas Próprios (PR) estão previstos na Cláusula Sexta dos ACT's, denominados de programas específicos mantidos pelos bancos acordantes. A título de exemplo, reproduzo a cláusula do ACT 2009 (fls. 211):

Cláusula Sexta - Programas Específicos mantidos pelos Bancos Acordantes

Ficam expressamente reconhecidos e ratificados os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados próprios, referentes ao exercício de 2009, mantidos pelos BANCOS ACORDANTES com os objetivos, indicadores e forma de aferição já estabelecidos e inseridos nos próprios programas, bem como as respectivas vigências, nos moldes do parágrafo 1º, do art. 2º, da Lei nº 10.101/00, conforme relação em Anexo.

20.1 Tais programas específicos estão direcionados a determinado grupo de empregados, ocupantes de cargos gerenciais ou estratégicos na empresa, como superintendentes, gerentes, coordenadores e equivalentes. A finalidade é o estímulo ao alcance de resultados institucionais, com condições financeiras diferenciadas, avaliados a partir do desempenho individual e corporativo (fls. 233/267).

21. Em nenhuma parte do Relatório Fiscal, a autoridade lançadora faz alusão a que os Programas Próprios são, na verdade, um anexo dos ACT's, ou seja, uma parte integrante dos acordos coletivos. Tampouco menciona a anuência expressa do sindicato, na forma da Cláusula Sexta, com declaração do conhecimento e concordância com o conteúdo dos programas de participação nos resultados.

22. É compreensível a preocupação do agente fiscal, no contexto da sua função fiscalizatória, quanto à comprovação de uma participação ativa do sindicato nas negociações, conforme previsto na Lei nº 10.101, de 2000, evitando-se a predominância do abuso da força econômica do empregador na condução dos termos, que resulta, ao final, na elaboração unilateral dos documentos pertinentes ao ajuste, em prejuízo, evidente, aos interesses dos trabalhadores.

23. Todavia, no caso concreto, é inviável afirmar, como fez a autoridade lançadora, só com base nos documentos entregues pela empresa, que não restou comprovada a participação sindical nas negociações dos Programas Próprios, ante a falta de iniciativa no sentido de um aprofundamento da investigação sobre a questão.

24. Não localizei nos autos, intimações complementares para que a empresa comprovasse a efetiva atuação do sindicato, de modo a afastar a hipótese, presumida pelo agente fiscal, que as negociações dos Programas Próprios deixaram de ser realizadas com a participação de representante sindical e, por conseguinte, que a anuência nos acordos coletivos pelo órgão de classe constituiu-se apenas em mera formalidade, despedida de conteúdo material.

25. Assim, não prospera a pretensão fiscal.

a.3) Não extensividade a todos os empregados

26. Diz a autoridade fiscal que os benefícios relacionados aos Programas Próprios não são extensivos a todos os empregados, eis que restritos a superintendentes, gerentes e coordenadores, contrariando o propósito da Lei nº 10.101, de 2000, voltado ao incentivo à produtividade e à integração entre o capital e o trabalho.

27. Conforme já exposto alhures, o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados da recorrente, avaliado em conjunto, não exclui colaboradores empregados do benefício fiscal. O modelo concebido pela empresa apenas fez opção pela concessão diferenciada da participação, em algumas situações, o que não é vedado pela Lei nº 10.101, de 2000.

28. Pela natureza da matéria disciplinada pela Lei nº 10.101, de 2000, seria inviável a determinação de normas rígidas para a fixação dos valores de Participação nos Lucros ou Resultados, de maneira que o legislador optou em exigir a elaboração das regras tão somente de forma clara e objetiva.

29. Há uma natural liberdade conferida às partes para a confecção do ajuste, condicionada, evidentemente, à mínima observância dos ditames legais, autorizando-se a variação das regras que podem ser estabelecidas, conforme exigir as peculiaridades do caso concreto.

30. A discrepância de valores pagos a título de participação, em função do cargo do trabalhador e da área que atua, ainda que para alguns possa causar sentimento de injustiça em relação aos demais empregados, é motivo insuficiente para desqualificar os planos e descaracterizar a natureza dos pagamentos realizados.

31. Segundo a Lei nº 10.101, de 2000, não há óbice que se estabeleçam metas e critérios diferenciados segundo a faixa salarial do empregado, considerando o cargo ocupado ou a função desempenhada pelo trabalhador, valorizando-se, desse modo, o papel do colaborador na empresa.

31.1 Em princípio, quanto maior o nível hierárquico ou a importância estratégica da função, também maior será a sua responsabilidade pelo esforço da atividade empresarial e alcance de resultados, exigindo-se critérios de avaliação distintos, observadas a atividade econômica e demais especificidades de cada empresa.

32. Mais uma vez, sem razão a acusação fiscal.

a.4) Inexistência de regras claras e objetivas

33. Nessa questão, a autoridade lançadora assevera que os Programas Próprios não contêm regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos dos segurados empregados, deixando margem à adoção pelo empregador de critérios de índole subjetiva para a avaliação da participação.

33.1 Como forma de demonstrar sua percepção dos fatos, o agente fazendário cita, com relação aos Programas de Resultado de 2009, 2010 e 2011, que tais Planos Próprios não trazem, nem explicam, no âmbito da avaliação do desempenho individual, as metas a serem atingidas pelos empregados para alcançarem o benefício.

33.2 Chamou a atenção também da fiscalização a previsão nos Programas de um "Fator de Contribuição Global", que poderá até diminuir o valor da participação, formatado, na visão da autoridade fiscal, com base em fatores de cunho subjetivo, tais como alteração de cenário econômico ou mudança estratégia na política da instituição financeira.

34. Pois bem. A respeito da adoção de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação, prescreve o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000:

Art. 2º (...)

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

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

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

(...)

35. Em linhas gerais, por exigência da lei específica, as regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições do recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados possam ser passíveis de aferição, reduzindo a possibilidade de discricionariedade do empregador, mediante avaliações de cunho subjetivo.

36. Os instrumentos de negociação deverão conter regras inequívocas e de fácil compreensão para os trabalhadores no que tange à aquisição do direito ao pagamento das parcelas, inclusive quanto aos critérios de aferição do cumprimento das metas acordadas, de modo a que se possa atestar com segurança que os valores pagos equivalem à participação prevista no acordo.

37. É de assinalar, no entanto, que a Lei nº 10.101, de 2000, previu apenas os contornos básicos dos instrumentos de negociação, deixando de fixar normas rígidas e pré-definidas para a elaboração dos documentos.

37.1 Acredito que não poderia ser diferente, dado que a participação é um direito social exercido com base na autonomia de vontade de atores que, muitas vezes, possuem interesses antagônicos, empresários e trabalhadores, aliado às diversidades de realidade empresarial quanto à necessidade de integração capital e trabalho.

37.2 Soma-se a tal característica própria, a presença dos sindicatos representativos das categorias dos trabalhadores, outro agente social dotado de suas peculiaridades, cuja presença nos acordos não só é conveniente, como também desejável para a proteção dos direitos dos empregados.

38. De tudo isso, parece-me bem evidente que a exigência de regras claras e objetivas não se destina, precipuamente, à compreensão do Fisco. Embora importante para a garantia do interesse público, é nítido o papel secundário exercido pela fiscalização tributária neste processo, a qual não lhe foi concedida a função de avaliação do mérito das regras aprovadas na negociação entre as partes.

38.1 Por essa razão, a interferência na autonomia privada é medida excepcional, exigindo-se a certeza da autoridade fiscal, apoiada em elementos objetivos, quanto à desconformidade do acordado frente aos preceitos legais da Participação nos Lucros ou Resultados.

39. O agente fiscal não participa do dia a dia da vida laboral da empresa e de seus empregados, de maneira que as questões que lhe configuram obscuras podem estar perfeitamente claras para o empresário e os trabalhadores. De maneira análoga, um critério e/ou informação que lhe pareça omissa no instrumento de negociação, podem estar univocamente delimitados pelos atores sociais principais, tendo em conta a proximidade com os fatos.

40. Desse modo, inviável, via de regra, que a análise fiscal sobre a inexistência de regras claras e objetivas nos instrumentos de negociação fique restrita ao plano abstrato dos acordos celebrados. É inerente ao processo, dadas as suas características, o avanço da fiscalização no conhecimento da execução dos programas de Participação nos Lucros ou Resultados. Caso contrário, não é exagero afirmar, haverá sérios riscos de cometimento de equívocos pelo agente fiscal.

41. Na linha das ponderações trazidas no recurso voluntário, a lei de regência não é impositiva no sentido de que a disciplina integral do programa de participação deve figurar, necessariamente, no próprio corpo do instrumento de negociação coletiva, podendo o detalhamento pormenorizado estar estipulado em documentos apartados ou, até mesmo, em outros canais de comunicação, desde que mantida a harmonia com as regras gerais e sempre com pleno acesso e conhecimento dos trabalhadores.

41.1 A inclusão em documento apartado é mecanismo para viabilizar a operacionalização do regimento, contemplando com mais especificidade as condições e formas de cálculo, bem como os critérios de avaliação para concessão da verba de remuneração variável.

42. Especialmente em empresas estruturadas, como aparenta enquadrar-se a recorrente, é comum a disponibilização de mecanismos internos de divulgação e esclarecimentos a respeito do programa de participação mantido, inclusive com o uso de plataformas digitais para avaliações de desempenho dos trabalhadores.

42.1 No caso dos autos, por exemplo, a recorrente junta telas do "Sistema Gestão de Performance", relacionado aos Programas Próprios, procurando demonstrar que por meio do qual, entre outros aspectos, são acordadas metas de "performance", realizado o

acompanhamento de desempenho e registradas as avaliações individuais dos empregados (fls. 824/845).

43. Tenho para mim, portanto, equivocado o procedimento fiscal, o qual, sem buscar esclarecimentos e/ou explicações adicionais da empresa, trabalhadores e/ou sindicato, ao menos não há elementos nesse sentido, fez a opção singela de analisar solitariamente, no âmbito do Fisco, os instrumentos de negociação coletiva.

43.1 A toda a evidência, os esclarecimentos e/ou explicações seriam dispensáveis, por óbvia desnecessidade, naqueles casos de "fratura exposta", em que é explícito o descompasso com a Lei nº 10.101, de 2000. Contudo, não é a hipótese dos Programas de Próprios da recorrente, conforme se pode verificar da leitura atenta dos documentos acostados às fls. 233/267.

44. De posse das informações adicionais, aliado as memórias de cálculo da avaliação da participação do trabalhador, a fiscalização poderia obter, se fosse o caso, dados sérios e contundentes a respeito do descumprimento do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, entre tantas possibilidades: a aplicação de critérios não previamente conhecidos pelo avaliado, existência de avaliações unilaterais, valoração predominantemente subjetiva do avaliador, ausência de critérios objetivos na fixação das metas e impossibilidade de aferição do cumprimento das metas acordadas entre as partes.

45. À vista do exposto, concluo que os elementos de prova colhidos pela fiscalização são insuficientes para demonstrar a falta de clareza e objetividade nos instrumentos de negociação vinculados aos Programas Próprios.

Acordos Coletivos de Trabalho (ACT) do Programa de Participação Complementar nos Resultados (PCR)

46. Ressalto que o tópico diz respeito aos valores de participação complementar nos resultados pagos aos segurados empregados decorrentes do atingimento dos critérios vinculados ao "Lucro Líquido" e "Retorno sobre o Patrimônio Líquido Médio Recorrente Anualizado", consoante previsão na Cláusula Terceira dos ACT's.

46.1 Não envolve, portanto, os Programas Corporativos, os quais, embora integrantes dos acordos coletivos, consoante estabelece a Cláusula Sexta dos ACT's, foram objeto de análise separada pela autoridade lançadora.

a.5) Falta de negociação prévia

47. A acusação fiscal é no sentido de que os acordos coletivos não foram objeto de negociação prévia, eis que a formalização dos instrumentos ocorreu após o início do período a que se referem os lucros ou resultados.

48. Em contraposição, a recorrente defende a tese de que são legítimos os pagamentos realizados a título de participação com fundamento em negociações coletivas realizadas antes do fim do período de apuração e do pagamento das respectivas parcelas, situação plenamente atendida nos acordos coletivos.

49. Pois bem. Na sequência, elaborei um resumo das datas de assinatura e períodos de avaliação da participação contidos nos ACT's (fls. 204/229):

Quadro 1

ACT	Período de aferição	Pagamento da PLR	Assinatura
2007/2008	1º/01/2007 a 31/12/2007	Junto com a 2ª parcela da CCT/2007, até 03/2008. Antecipação, de até 40%, em 2007	14/09/2007
	1º/01/2008 a 31/12/2008	Junto com a 2ª parcela da CCT/2008, até 03/2009. Antecipação, de R\$ 750,00, em 08/2008	
2009	1º/01/2009 a 31/12/2009	Junto com a 2ª parcela da CCT/2009, até 03/2010. Antecipação, de R\$ 700,00, em 09/2009	04/09/2009
2010/2011	1º/01/2010 a 31/12/2010	Junto com a 2ª parcela da CCT/2010, até 02/2011. Antecipação, de R\$ 1.800,00, em 06/2010	07/06/2010
	1º/01/2011 a 31/12/2011	Junto com a 2ª parcela da CCT/2011, até 02/2012. Antecipação, de R\$ 1.600,00, em 05/2011	

50. Mesmo com a adoção do critério da fiscalização, isto é, a indispensabilidade de elaboração dos instrumentos de negociação antes do início do período a que se referem os lucros e resultados, haja vista a necessidade do conhecimento prévio dos direitos e obrigações para o recebimento da verba ajustada, a existência de negociação prévia estará atendida para os pagamentos realizados no ano de 2009, com base no ACT 2007/2008, assim como para os pagamentos do ano de 2011, a título de antecipação, com base no ACT 2010/2011.

51. Restam para a análise do julgador, sob o fundamento de ausência de negociação prévia ao período pactuado, os valores pagos com base no ACT 2009 e ACT 2010/2011, relacionados aos períodos de avaliação, respectivamente, de 1º/01/2009 a 31/12/2009 e 1º/01/2010 a 31/12/2010.

52. Pois bem. A participação nos lucros ou resultados é um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, constituindo-se em ferramenta à disposição da empresa para motivar e integrar o trabalhador no objeto empresarial, com vistas ao alcance de uma meta ou resultado futuro.

53. Quero dizer que o acordo entre as partes deve incentivar, via de regra, o alcance de resultados pactuados previamente, com regras claras e objetivas a respeito da contribuição dos empregados, delimitadas individual ou coletivamente, com mecanismos de aferição do acordado, requisitos os quais, se cumpridos, darão direito à retribuição financeira ao trabalhador.

54. É da essência do instituto que a assinatura do termo de ajuste preceda os fatos que se propõe a regular, extraído da própria interpretação sistemática do ordenamento jurídico, a partir do inciso XI do art. 7º da Constituição da República de 1988, que instituiu a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, em conjunto com a regulamentação dada à matéria pela via da Lei nº 10.101, de 2000.

55. É verdade que a lei não impõe de modo expresso qualquer momento para a assinatura do instrumento de negociação. Porém, tal característica da legislação não tem o condão de levar o intérprete à conclusão extrema de que é suficiente tão somente a formalização do acordo, devido ao término das negociações, não suceder ao pagamento da parcela da participação nos lucros ou resultados.

55.1 A exigência de formalização do instrumento antes do pagamento, tal como defende a recorrente, é até mesmo óbvia, porquanto deve-se garantir ao trabalhador a possibilidade de examinar se o montante recebido está conforme as metas e critérios pré-estabelecidos entre as partes para o respectivo pagamento.

56. A prévia pactuação dos termos do acordo, antes de iniciado o período de aferição, para autorizar a fruição do benefício fiscal é uma situação ideal para a garantia dos direitos dos trabalhadores e o incentivo ao aumento de produtividade. Nada obstante, é limitada pelo mundo real brasileiro, dadas as dificuldades práticas de negociação e conclusão a tempo da sua formalização por escrito.

57. Daí porque é inevitável certa flexibilidade, para não chegar ao ponto de inviabilizar a aplicação do instituto que visa à melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

58. Essa possibilidade de flexibilização demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto e, em qualquer hipótese, o instrumento negocial deve estar assinado com antecedência razoável ao término do período de apuração.

59. Nesse raciocínio finalístico, é possível, portanto, aceitar a assinatura depois de iniciado o período de aferição, sem que implique um desvirtuamento integral em face da legislação de regência, desde que evidenciada, considerando o tipo de metas e/ou resultados estabelecidos, a negociação em curso e o amplo conhecimento pelos empregados das regras discutidas, de maneira que os trabalhadores possam desde já adotar medidas práticas para atingir as metas ou os resultados que adiante restarão acordados entre as partes.

60. Tendo em conta as finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, penso inviável, contudo, legitimar a situação identificada pela fiscalização nos autos, mesmo que se adote a flexibilidade de prazo para assinatura do ajuste a que fiz menção há pouco.

60.1. Com efeito, não há prova documental nos autos a respeito do início das negociações sindicais em momento anterior, atestando o seu alongamento durante alguns meses, tampouco que os segurados empregados tinham amplo conhecimento das regras que estavam sendo discutidas, de sorte a já incentivar a produtividade. Tais aspectos, sem prejuízo da avaliação conjunta com outros fatores relevantes, são fundamentais para a decisão de validar a data da assinatura do acordo.

61. Do ponto de vista pessoal, acredito que a existência de ajuste anterior, com características semelhantes, pode gerar expectativa do trabalhador, de forma a contribuir para o

incentivo da sua produtividade. Porém, essa circunstância não é suficiente, por si só, para considerar o instrumento coletivo formalizado ao longo do período de avaliação em consonância com os preceitos legais.

61.1 Caso contrário, se estaria admitindo uma presunção indevida, em desfavor do interesse do trabalhador protegido pela lei, consistente na possibilidade de definição das regras para aquisição do direito de receber a participação por meio dos costumes ou verbalmente, em detrimento da sua implementação mediante instrumentos normativos previamente negociados para o período de avaliação, que não deixem margem à discricionariedade do empregador, conforme prescrito na Lei nº 10.101, de 2000.

61.2 Além do que, não custa lembrar, apenas quando da assinatura do termo de acordo, com a participação do respectivo sindicato, concretiza-se a negociação entre as partes e o ato consensual está apto a produzir efeitos jurídicos que lhe são próprios para o respectivo período a que se refere.

62. Também a fixação de metas com base no desempenho da empresa como um todo, e não considerando o trabalhador individualmente, não valida a assinatura do acordo laboral ao final do período de avaliação.

62.1 A avaliação coletiva, com participação geral dos trabalhadores, não afasta o esforço individual, em menor ou maior grau, para a construção do resultado pretendido, mesmo que atrelado a parâmetros vinculados ao lucro da empresa ou a outro índice patrimonial da instituição financeira.

63. Concluo, portanto, que a autoridade fiscal procedeu de modo correto ao considerar os valores pagos com base no ACT 2009 e ACT 2010/2011, neste último caso apenas quanto ao período de avaliação de 1º/1/2010 a 31/12/2010, como integrantes da remuneração e do salário-de-contribuição dos segurados empregados, por estarem em desconformidade com o que prescreve a Lei nº 10.101, de 2000.

a.6) Inexistência de regras claras e objetivas

64. Mais uma vez, agora especificamente acerca do conteúdo dos ACT's, a autoridade lançadora discorre a respeito da falta de regras claras e objetivas sobre as metas a serem atingidas para o recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados.

64.1 Para melhor compreensão do teor da acusação fiscal, reproduzo o excerto correspondente do Relatório Fiscal (fls. 352):

"5.61 (...) Não se sabe, por exemplo, o significado do Índice de Eficiência encontrado nos anos base 2007/2008. Ademais, no ano base de 2009, o único índice é o Lucro Líquido, o qual sozinho não pode ser considerado como uma meta em si, uma vez que já faz parte do próprio conceito da participação dos empregados nos lucros das empresas. E nos anos de 2010/2011 temos como índice o Retorno sobre o Patrimônio Líquido. Em nenhum dos casos temos metas claras e objetivas a serem seguidas pelos empregados para que possam se candidatar ao recebimento do benefício da participação."

65. Pois bem. Os argumentos da autoridade lançadora são visivelmente insuficientes para o propósito de desqualificar os instrumentos de negociação coletiva, sendo aplicáveis, em sua integralidade, as razões de decidir expostas por mim no Tópico "a.4)" deste voto, relativas à análise do idêntico requisito, porém voltado aos Programas Próprios da empresa.

66. Adiciono, considerando o ponto de vista do agente fiscal, que o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000, reproduzido linhas acima, enumera de forma exemplificativa, e não taxativa ou exaustiva, os critérios para a fixação dos direitos de participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, tais como índice de produtividade, qualidade e programas de metas e resultados.

66.1 Embora condicionado às finalidades e exigências da lei, as partes têm liberdade para fixar os critérios e condições da fruição da participação, sendo válida, a princípio, a escolha de qualquer resultado que interesse à pessoa jurídica.

67. A opção das partes em estabelecer para apuração dos valores da participação unicamente o critério associado ao valor do lucro líquido da empresa ao final do exercício de aferição não está em desconformidade com a Lei nº 10.101, de 2000, porquanto não deixa de expressar um resultado compatível com a ideia de incentivo ao aumento de produtividade e integração entre capital/trabalho.

Problemas Gerais, que estão afetos a todos os instrumentos de negociação

68. No contexto do problemas gerais do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, a autoridade lançadora expõe que não restaram atendidos os requisitos previsto na Lei nº 10.101, de 2000, tendo em vista:

(i) incompatibilidade de valores da Participação nos Lucros ou Resultados com o montante anual de salários dos segurados empregados; e

(ii) descumprimento da periodicidade legal para o pagamento da participação nos Lucros ou Resultados.

a.7) Existência de pagamentos desiguais entre os trabalhadores e, em alguns casos, em valores superiores ao respectivo salário anual

69. Para fins de desconsiderar os planos de Participação nos Lucros ou Resultados, a autoridade lançadora questiona a distribuição desigual de valores entre os empregados nos anos de 2009 a 2011, tomando como parâmetro de comparação a relação de proporção com o salário. Aponta também situações de recebimento por alguns empregados de valores, na forma de participação, superiores à sua remuneração anual.

70. As ponderações do agente fiscal estão baseadas nas Planilhas de fls. 286/288, as quais contêm um comparativo, por amostragem, entre montante da participação recebida e o salário anual do trabalhador.

70.1 Explica a autoridade lançadora que detectou a existência de diferentes "castas" de empregados, dada a significativa variação da relação entre Participação nos Lucros ou

Resultados e salário anual do trabalhador: (i) ano de 2009, 9,24% a 228,95%; (ii) ano de 2010, 8,43% a 197,77%; e (iii) ano de 2011, 15,61% a 273,96%

70.2 Por fim, assevera a fiscalização tributária que, apesar da nomenclatura, os pagamentos realizados pela instituição bancária são utilizados como substituição de parcela salarial, em contrariedade, portanto, à Lei nº 10.101, de 2000.

71. Em contraposição à autoridade lançadora, a recorrente sustenta, basicamente, que a Lei nº 10.101, de 2000, não impõe como requisito a equivalência nos valores de participação aos empregados, nem veda o pagamento em montante superior ao salário do trabalhador.

72. Pois bem. Conforme afirmei antes, com mais detalhes, a lei de regência não faz restrições para a negociação diferenciada de participação entre os trabalhadores, podendo o instrumento de pactuação estabelecer critérios diversos entre cada um dos cargos e níveis hierárquicos, resultando, na maior parte das vezes, pagamentos desiguais a título de participação.

73. Nem mesmo de maneira implícita a Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu a necessidade de pagamentos equânimes entre todos os funcionários da empresa, para fins de gozo do benefício fiscal, tampouco determinou valor máximo a ser pago a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

74. Haja vista que a Lei nº 10.101, de 2000, não instituiu um percentual limitador para a relação entre participação e salário, o recebimento de valores a título de participação superiores ao valor da remuneração só estará em descompasso com a legislação de regência quando comprovada pela fiscalização a utilização dos pagamentos como forma de substituição ou complementação da salário do trabalhador.

74.1 Para o fim de comprovar que as parcelas pagas estão em desacordo com a lei específica, passando a integrar o salário-de-contribuição, é tarefa da fiscalização certificar que os próprios instrumentos de negociação foram originalmente formulados em desarmonia com a legislação de regência, no que tange à metodologia prevista para o cálculo dos valores devidos aos trabalhadores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, caracterizando pagamentos de natureza remuneratória.

74.2 Outra possibilidade para dar relevância tributária à participação em montante superior ao salário anual do trabalhador, seria o agente fazendário evidenciar que as quantias pagas aos empregados não guardavam correspondência com os valores previamente estipulados no Programa de Participação de Lucros ou Resultados, representando o montante excedente aos limites acordados pelas partes remuneração submetida à incidência da tributação.

75. Atento aos termos da acusação fiscal, observo que a autoridade lançadora escolheu realizar uma análise subjetiva da questão, mediante avaliações de ordem pessoal que se afastam da aplicação do texto de lei, passando ao largo da comprovação da natureza remuneratória de tais parcelas.

75.1 Não há evidências que os funcionários da empresa recebiam salários incompatíveis com suas funções e responsabilidades, discrepando com os valores praticados

pelo mercado, de modo a sugerir a utilização da Participação nos Lucros ou Resultados como substituto ou complemento da remuneração principal do trabalhador.

76. Quanto à alegação de existência de altos valores pagos a determinados beneficiários, chegando a mais de 100% do seu salário anual, as conclusões da autoridade fiscal, com respaldo nas Planilhas de fls. 286/288, não condizem com uma apreciação razoável dos dados ali registrados.

76.1 Para a maior parte dos casos apontados, a relação entre participação e salário anual não supera o percentual de 60%. Com relação aos trabalhadores cujo valor da participação ultrapassa o respectivo salário anual, a análise não dispensa o exame casuístico, de modo a verificar possível desvirtuamento do programa de Participação nos Lucros ou Resultados.

76.2 Ao contrário do raciocínio simplista da autoridade fiscal, a conclusão no sentido da utilização da participação como substituto ou complemento da remuneração do empregado não deve estar baseada unicamente no aspecto matemático da relação participação/salário anual. É necessário comprovar que o pagamento, na forma efetuada, transformou o valor em parcela salarial.

77. Em resumo, na minha avaliação o agente lançador priorizou uma análise subjetiva dos dados obtidos na documentação da empresa e deixou de aprofundar a auditoria fiscal para efetivamente demonstrar, por meio de linguagem de provas, a existência de pagamentos camuflados de remuneração, se fosse o caso.

78. O só fato de existir desproporção entre os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados para o conjunto de empregados, tendo em conta o comparativo com o respectivo salário anual, não tem o condão de fazer incidir sobre os valores pagos as contribuições previdenciárias.

79. Para fins de incidência da tributação, é vital a fiscalização convencer o julgador administrativo que os valores estão sendo disponibilizados pela empresa aos segurados empregados a título salarial, razão pela qual possui natureza remuneratória.

80. Portanto, com razão a recorrente.

a.8) Periodicidade dos pagamentos

81. Para a fruição do benefício fiscal, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, estabeleceu regras quanto à periodicidade dos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados. Na redação vigente à época dos fatos geradores, o legislador fixou o limite anual de 2 (dois) pagamentos, desde que efetuados num intervalo mínimo de um semestre:

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.

(...) (GRIFEI)

82. A finalidade da instituição pelo legislador desse critério básico para a não incidência da contribuição previdenciária foi buscar evitar a utilização da parcela como uma forma disfarçada de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado.

83. De acordo com o agente fiscal, o contribuinte não seguiu a determinação do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, e realizou, para o mesmo beneficiário, mais de dois pagamentos nos anos de 2009 a 2011. Para ilustrar os fatos, anexou as Planilhas "PLR - Múltiplos Pagamentos", que contêm, por amostragem, os pagamentos efetuados aos segurados empregados (fls. 272/284).

84. Por sua vez, a recorrente sustenta que o suposto pagamento acima da periodicidade é decorrente de peculiaridades que buscam possibilitar a correta quitação dos valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados, em cumprimento da legislação vigente. A parcela excedente é mero ajuste nos primeiros pagamentos efetuados aos segurados empregados.

85. Pois bem. É possível que determinadas situações excepcionais, quando devidamente comprovadas, não tenham o condão de caracterizar a existência de pagamentos autônomos, implicando o desrespeito à periodicidade exigida em lei. Desse modo, privilegia-se a substância sobre a forma.

86. Porém, no caso sob exame, a recorrente não explica exatamente, nem faz prova, as circunstâncias em que foram realizados os denominados ajustes de pagamento aos segurados empregados, alegando, de maneira genérica, a origem no cumprimento da legislação ou decorrentes de imposição do sindicato da categoria.

87. Mesmo em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, prossegue o recurso voluntário, não poderia a fiscalização descaracterizar por completo os pagamentos efetuados pela empresa, devendo a incidência da contribuição previdenciária atingir apenas os valores pagos além do interregno previsto na legislação.

88. Desde já ressalto, com base na disciplina estabelecida pela Lei nº 10.101, de 2000, que não vislumbro obstáculo à coexistência simultânea de diferentes instrumentos de negociação coletiva para regulamentar o pagamento pela empresa da Participação nos Lucros ou Resultados, tais como convenção e acordo coletivo, como forma de adequação às peculiaridades empresariais e aos interesses específicos das partes envolvidas. Da mesma forma, inexistente qualquer vedação no texto legal de regência à fixação de uma parcela de antecipação a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

89. Em qualquer caso, contudo, é obrigatório o respeito ao critério de periodicidade dos pagamentos disposto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, uma vez que o legislador ordinário elegeu, como regra cogente, para afastar a incidência da norma tributária, o cumprimento de determinado parâmetro objetivo no que diz respeito à Participação nos Lucros ou Resultados.

90. A partir da documentação que instrui os autos, verifico a existência de vício na própria formulação das regras do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, quando avaliados, em conjunto, os instrumentos de negociação coletiva firmados pelas partes, relativamente ao requisito da periodicidade dos pagamentos.

91. Com efeito, por intermédio das CCT's, aplicáveis a todos os segurados empregados, convencionou-se os seguintes pagamentos (fls. 169/203):

(i) no ano de 2009, em seu primeiro semestre, o pagamento da participação nos resultados ao ano-calendário 2008, diminuído do montante que havia sido antecipado no próprio ano de 2008. No semestre seguinte, o pagamento da antecipação da participação devida para o ano-calendário de 2009;

(ii) no ano de 2010, em seu primeiro semestre, o pagamento da participação nos resultados ao ano-calendário 2009, diminuído do montante que havia sido antecipado no próprio ano de 2009. No semestre seguinte, o pagamento da antecipação da participação devida para o ano-calendário de 2010; e

(iii) no ano de 2011, em seu primeiro semestre, o pagamento da participação nos resultados ao ano-calendário 2010, diminuído do montante que havia sido antecipado no próprio ano de 2010. No semestre seguinte, o pagamento da antecipação da participação devida para o ano-calendário de 2011.

91.1 Os valores da participação com base na CCT's correspondem ao somatório de uma parte básica e outra adicional, porém ambas com previsão de pagamento aos empregados no mesmo mês. Quanto ao montante calculado pela "regra básica", a convenção estabelece a possibilidade de compensação com os valores pagos em razão dos planos próprios.

92. A seu turno, os ACT's tiveram como objetivo estabelecer uma participação complementar nos resultados para os trabalhadores, cujo pagamento seria efetuado anualmente, juntamente com a segunda parcela da Participação nos Lucros ou Resultados prevista nas CCT's (fls. 204/229).

92.1 Ocorre que, em todos os anos, foi concedida uma antecipação da participação complementar, segundo a Cláusula Quarta dos ACT's, descontada do segurado empregado quando do pagamento final:

(i) no ano de 2009, antecipação no mês de 09/2009, no valor de R\$ 700,00;

(ii) no ano de 2010, antecipação no mês de 06/2010, no valor de R\$ 1.800,00; e

(iii) no ano de 2011, antecipação no mês de 05/2011, no valor de R\$ 1.600,00.

93. Por fim, no tocante àqueles funcionários elegíveis aos denominados Programas Próprios, nos termos da Cláusula Sexta dos ACT's, tais como os segurados empregados pertencentes aos níveis de gerente e superintendente, o programa complementar estabeleceu o pagamento semestral, ou anual com antecipação semestral, da participação nos resultados institucional (fls. 233/267).

93.1 Quer dizer, a antecipação era paga entre agosto e setembro do ano da avaliação, enquanto o pagamento final realizava-se entre fevereiro e março do ano subsequente ao da apuração.

94. Como se percebe, os pagamentos nos anos de 2009 a 2011, para um mesmo trabalhador, de acordo com os exemplos reproduzidos nas Planilhas "PLR - Múltiplos Pagamentos", às fls. 268/271, espelham os compromissos assumidos por meio dos instrumentos de negociação coletiva, cuja formatação original, pelo que se depreende dos autos, extrapola a frequência anual de, no máximo, dois pagamentos no mesmo ano civil.

95. Em consequência, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, os pagamentos realizados não são reflexos de uma mácula restrita à execução do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, o que poderia justificar, em tese, a tributação apenas sobre as quantias pagas excedentes à periodicidade anual.

96. É obrigatória a compatibilização entre os instrumentos coletivos de negociação para a realização dos pagamentos ao mesmo trabalhador em frequência igual ou superior ao prazo legalmente estipulado e, no máximo, até duas vezes no mesmo ano civil, sob pena de incidência da tributação sobre os valores pagos.

97. Logo, todos os pagamentos, com base nas CCT's, nos ACT's, inclusive Programas Próprios, previstos na Cláusula Sexta, estão submetidos à incidência da contribuição previdenciária, assim como à tributação reflexa pelas contribuições devidas a terceiros.

Resumo da análise

98. Com a finalidade de proporcionar maior clareza ao resultado final da minha avaliação sobre a Participação nos Lucros ou Resultados, paga aos segurados empregados, reproduzo, no quadro abaixo, a totalidade das infrações imputadas pela autoridade lançadora, as quais restaram mantidas pelo acórdão de primeira instância, acompanhado das conclusões deste voto quanto ao descumprimento ou não dos requisitos previstos na Lei nº 10.101, de 2000, para fins de manutenção da exigência fiscal:

Quadro 2

Infração (segundo a acusação fiscal, com base na Lei nº 10.101, de 2000)	Análise do Relator: o requisito foi descumprido?		
	CCT	ACT	"Programa Específico" (Anexo ao CCT, Cláusula Sexta)
Falta de participação sindical e arquivamento dos programas (art. 2º, I e II e § 2º)	-	-	NÃO
Não extensividade a todos os empregados (art. 1º)	-	-	NÃO
Inexistência de regras claras e objetivas (art. 2º, § 1º)	-	-	NÃO
Falta de negociação prévia (art. 2º, "caput", e § 1º)	-	SIM. Pagamentos relacionados aos períodos de apuração de 1º/01/2009 a 31/12/2009 e 1º/01/2010 a 31/12/2010	-
Inexistência de regras claras e objetivas (art. 2º, § 1º)	-	NÃO	-
Falta de proporcionalidade dos pagamentos entre os empregados (art. 3º, "caput")	NÃO	NÃO	NÃO
Periodicidade dos pagamentos (art. 3º, § 2º)	SIM. Todos os pagamentos	SIM. Todos os pagamentos	SIM. Todos os pagamentos

b) Pagamentos a diretor não empregado (contribuinte individual)

99. Segundo a autoridade fiscal, o pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados somente estará desvinculado da remuneração e, por conseguinte, fora do campo de incidência da tributação previdenciária, quando realizado nos termos da Lei nº 10.101, de 2000. As disposições da lei não abrangem a hipótese de valores pagos a administradores ou diretores não empregados, na condição de contribuintes individuais.

100. Defende a empresa, por outro lado, que a própria Lei nº 6.404, de 1976, norma especial que regula as sociedades anônimas, dá guarida ao pagamento da participação aos administradores e diretores não empregados, cumprindo, desse modo, o requisito estabelecido pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, para o fim de escapar à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias.

101. Pois bem. A alínea "j" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, reproduzida abaixo, ao afastar a incidência tributária sobre a participação nos lucros ou resultados da

empresa paga ou creditada, de acordo com lei específica, está referindo-se à Lei nº 10.101, de 2000, a qual é destinada tão somente aos segurados empregados:

Art. 28 (...)

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

(...)

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

(...)

102. De fato, ao explicitar a norma de não incidência, o inciso X do § 9º do art. 214 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, toma o cuidado de acrescentar a expressão "empregado":

Art. 214 (...)

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

(...)

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

(...) (GRIFEI)

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

Art. 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.

(...) (GRIFEI)

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

104.1 Concluiu a Corte Suprema que sendo o preceito constitucional de eficácia limitada, a regulamentação somente se operou com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada inúmeras vezes até a conversão na Lei nº 10.101, de 2000,

incidindo contribuição previdenciária relativamente aos fatos geradores concretizados antes da vigência daquele ato normativo.

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

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

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

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

3. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

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

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

107. Para melhor compreensão da previsão contida na Lei das sociedades anônimas, transcrevo o art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976:

Remuneração

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

§ 1º O estatuto da companhia que fixar o dividendo obrigatório em 25% (vinte e cinco por cento) ou mais do lucro líquido, pode atribuir aos administradores participação no lucro da companhia, desde que o seu total não ultrapasse a remuneração anual dos administradores nem 0,1 (um décimo) dos lucros (artigo 190), prevalecendo o limite que for menor.

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

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

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

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

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

112. Logo, escorrito o lançamento fiscal que entendeu pela incidência da tributação sobre os pagamentos aos administradores/diretores não empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados.

c) Aviso Prévio Indenizado

113. Discute-se nos autos a incidência de contribuições previdenciárias e aquelas devidas a terceiros sobre o aviso prévio indenizado pago pela empresa ao trabalhador segurado empregado.

114. A respeito da matéria, no julgamento do REsp nº 1.230.957/RS, na sistemática dos recursos repetitivos, de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, realizado no dia 26/2/2014, a 1ª Seção do STJ firmou a tese da não incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado, por não se tratar de verba de natureza salarial.

114.1 Transcrevo a ementa do julgado, na parte que interessa ao feito submetido à apreciação neste processo administrativo:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSOS ESPECIAIS. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA A CARGO DA EMPRESA. REGIME GERAL DA PREVIDÊNCIA SOCIAL. DISCUSSÃO A RESPEITO DA INCIDÊNCIA OU NÃO SOBRE AS SEGUINTE VERBAS: TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS; SALÁRIO MATERNIDADE; SALÁRIO PATERNIDADE; AVISO PRÉVIO INDENIZADO; IMPORTÂNCIA PAGA NOS QUINZE DIAS QUE ANTECEDEM O AUXÍLIO-DOENÇA.

(...)

2. Recurso especial da Fazenda Nacional.

2.1 Preliminar de ofensa ao art. 535 do CPC.

Não havendo no acórdão recorrido omissão, obscuridade ou contradição, não fica caracterizada ofensa ao art. 535 do CPC.

2.2 Aviso prévio indenizado.

A despeito da atual moldura legislativa (Lei 9.528/97 e Decreto 6.727/2009), as importâncias pagas a título de indenização, que não correspondam a serviços prestados nem a tempo à disposição do empregador, não ensejam a incidência de contribuição previdenciária. A CLT estabelece que, em se tratando de contrato de trabalho por prazo indeterminado, a parte que, sem justo motivo, quiser a sua rescisão, deverá comunicar a outra a sua intenção com a devida antecedência. Não concedido o aviso prévio pelo empregador, nasce para o empregado o direito aos salários correspondentes ao prazo do aviso, garantida sempre a integração desse período no seu tempo de serviço (art. 487, § 1º, da CLT). Desse modo, o pagamento decorrente da falta de aviso prévio, isto é, o aviso prévio indenizado, visa a reparar o dano causado ao trabalhador que não fora alertado sobre a futura rescisão contratual com a antecedência mínima estipulada na Constituição Federal (atualmente regulamentada pela Lei 12.506/2011). Dessarte, não há como se conferir à referida verba o caráter remuneratório pretendido pela Fazenda Nacional, por não retribuir o trabalho, mas sim reparar um dano. Ressalte-se que, "se o aviso prévio é indenizado, no período que lhe corresponderia o empregado não presta trabalho algum, nem fica à disposição do empregador. Assim, por ser ela estranha à hipótese de incidência, é irrelevante a circunstância de não haver previsão legal de isenção em relação a tal verba" (REsp 1.221.665/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.2.2011).

A corroborar a tese sobre a natureza indenizatória do aviso prévio indenizado, destacam-se, na doutrina, as lições de Mauricio Godinho Delgado e Amauri Mascaro Nascimento.

Precedentes: REsp 1.198.964/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 4.10.2010; REsp 1.213.133/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 1º.12.2010; AgRg no

REsp 1.205.593/PR, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, DJe de 4.2.2011; AgRg no REsp 1.218.883/SC, 1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 22.2.2011; AgRg no REsp 1.220.119/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 29.11.2011.

(...) (GRIFOU-SE)

115. Em face do reconhecimento da natureza indenizatória dos valores pagos a título de aviso prévio indenizado e, portanto, não integrando a remuneração e o salário-de-contribuição do trabalhador, a Fazenda Nacional opôs embargos de declaração. No entanto, foram rejeitados, por unanimidade, na sessão de 23/4/2014.

116. Apesar de esgotados os recursos no âmbito do STJ, o Tribunal infraconstitucional decidiu pela suspensão do processo devido à pendência de Recurso Extraordinário nº 593.068/SC, com repercussão geral reconhecida pelo STF, em que se debate a incidência da contribuição previdenciária sobre o terço constitucional de férias, a gratificação natalina, os serviços extraordinários, o adicional noturno e o adicional de insalubridade.

116.1 No caso do REsp nº 1.230.957/RS, além do aviso prévio indenizado, foi igualmente afastada a incidência da contribuição sobre o terço constitucional de férias e a remuneração paga pelo empregador durante os primeiros quinze dias de afastamento do trabalho por incapacidade.

117. Acontece que, em decisões recentes, a Corte Suprema tem assentado reiteradamente a ausência da existência de repercussão geral na controvérsia relacionada ao aviso prévio indenizado, haja vista a incidência da contribuição previdenciária estar fundada exclusivamente na interpretação de legislação de natureza infraconstitucional, o que inviabiliza o exame da questão em sede de recurso extraordinário.

117.1 Nessa linha de entendimento, copio a ementa do Recurso Extraordinário com Agravo (ARE) nº 745.901/PR, de relatoria do Ministro Teori Zavascki, julgado em 4/9/2014:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. AVISO PRÉVIO INDENIZADO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NATUREZA JURÍDICA DA VERBA. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL.

1. A controvérsia relativa à incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de aviso prévio indenizado, fundada na interpretação da Lei 8.212/91 e do Decreto 6.727/09, é de natureza infraconstitucional.

2. É cabível a atribuição dos efeitos da declaração de ausência de repercussão geral quando não há matéria constitucional a ser apreciada ou quando eventual ofensa à Carta Magna ocorra de forma indireta ou reflexa (RE 584.608 RG, Min. ELLEN GRACIE, DJe de 13/03/2009).

3. Ausência de repercussão geral da questão suscitada, nos termos do art. 543-A do CPC.

118. Diante desse contexto fático, o § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho - RICARF -, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF nº 152, de 3 de maio de 2016, assim estabelece:

Art. 62. (...)

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

119. Como se nota, quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre o aviso prévio indenizado, o STF entende tratar-se de matéria infraconstitucional e, assim, sem repercussão geral, o que implica reputar a decisão proferida no REsp nº 1.230.957/RS como definitiva de mérito, na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, devendo tal entendimento do STJ ser reproduzido no âmbito deste Conselho.

120. Acresço que a Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, de lavra da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, manifestou-se pela vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para fins do cumprimento ao disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, à decisão desfavorável à Fazenda Nacional proferida no REsp nº 1.230.957/RS, tão somente na parte vinculada ao aviso prévio indenizado.¹

120.1 Via de regra, aqueles contribuintes em idêntica situação jurídica, sob pena de inaceitável discriminação, devem ser tratados uniformemente pelo Poder Público.

121. No que tange às contribuições apuradas pela fiscalização e devidas a terceiros, assim compreendidas outras entidades e fundos, decorrente do lançamento reflexo em relação às contribuições previdenciárias, a solução do litígio administrativo é idêntica, porquanto a base de tributação é a mesma sobre a qual incidem as contribuições previdenciárias, calculada sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados.

122. Logo, tendo em conta o entendimento no REsp nº 1.230.957/RS, julgado na sistemática dos recursos repetitivos, cabe afastar a tributação sobre o aviso prévio indenizado (Levantamento Fiscal "A2").

d) Aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

123. Ressalvo minha posição particular no sentido de que a cobrança de juros de mora sobre multa de ofício não é matéria que compõe o lançamento de ofício, o que resultaria, a rigor, na impossibilidade de apreciá-la no âmbito restrito ao litígio instaurado com a impugnação da exigência fiscal.

124. Todavia, é sabido que a maioria dos conselheiros da Turma é adepta do conhecimento da matéria. Portanto, por economia processual, passo diretamente a análise do mérito.

¹ Disponível em www.receita.fazenda.gov.br

125. A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

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.

(GRIFEI)

126. O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistêmica não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

126.1 É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

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

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

(...)

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

126.2 Completo a avaliação inicial destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

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

127. Por seu turno, o § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

128. Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

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

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

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

(GRIFEI)

128.1 Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

129. A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no "caput" do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. Acredito inapropriada, com a devida vênia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

129.1 Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

129.2 Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

129.3 Ademais, o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de

Processo nº 16327.721316/2013-19
Acórdão n.º 2401-004.797

S2-C4T1
Fl. 1.097

ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

130. Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (Selic), quando não recolhida dentro do prazo.

Conclusão

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, DOU-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir o crédito tributário incidente sobre os valores pagos a título de aviso prévio indenizado (Levantamento Fiscal "A2").

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess