



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

Processo nº 19515.722577/2012-46
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-004.760 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 6 de abril de 2017
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS (PLR)
Recorrentes PRODUBAN SERVIÇOS DE INFORMÁTICA S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF Nº 103.

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

(Súmula Carf nº 103)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS MAIS DE DUAS VEZES NO MESMO ANO CIVIL OU EM PERIODICIDADE INFERIOR AO PREVISTO NA LEI nº 10.101, DE 2000. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.

Não há que se falar em descumprimento do requisito de periodicidade de pagamentos, quando (i) o pagamento extemporâneo efetuado a título de participação nos lucros ou resultados não configura parcela autônoma, mas corresponde a saldo remanescente integrante da segunda parcela, prevista no instrumento de negociação coletiva entre as partes, paga incompleta pela empresa; e (ii) inexistem elementos que apontem para a utilização do pagamento com o propósito de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ASSINATURA DO ACORDO NO PENÚLTIMO OU ÚLTIMO DIA DO PERÍODO DE AFERIÇÃO. ASSINATURA DO ACORDO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO. DESCONFORMIDADE COM A LEI Nº 10.101, DE 2000.

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.

O instrumento assinado apenas no penúltimo ou último dia do período de apuração dos resultados, ou após o encerramento desse período, está em desconformidade com a legislação de regência. O estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

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, na condição de contribuintes individuais, ainda que atendidos os termos do art. 152 da Lei nº 6.404, de 1976, integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

GANHO EVENTUAL. HABITUALIDADE ANUAL DOS PAGAMENTOS.

Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos aos trabalhadores, na forma prevista em acordo coletivo de trabalho. Relativamente aos contribuintes individuais, pela própria característica da prestação de serviço, a habitualidade do pagamento é irrelevante para a tributação.

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

Sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal incidem juros de mora à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário e não conhecer do recurso de ofício. Quanto ao recurso voluntário, por voto de qualidade, dar-lhe provimento parcial para excluir do lançamento a parte relativa aos pagamentos correspondentes à CCT 2008, competências 01/2009, 02/2009, 04/2009, 06/2009 e 07/2009. Vencidos os conselheiros Márcio de Lacerda Martins, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez e Miriam Denise Xavier Lazarini, que negavam provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial em maior extensão para: (i) excluir os valores relativos aos pagamentos previstos em ACT e a diretor não empregado; e (ii) afastar a incidência de juros sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess - Relator

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

Relatório

Cuida-se de recurso de ofício e voluntário manejados em face da decisão da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Florianópolis (DRJ/FNS), cujo dispositivo julgou procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário exigido. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 07-34.420 (fls. 622/646):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2010

BASE DE CÁLCULO. PLR. PAGAMENTOS MENSAIS.

Os valores pagos a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada por mais de duas vezes no mesmo ano civil, integram o salário-de-contribuição, uma vez que tais pagamentos malferem a disciplina estabelecida em lei específica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. FIXAÇÃO PRÉVIA DAS METAS. AFERIÇÃO DO CUMPRIMENTO.

As metas devem ser fixadas em comum acordo com os sindicatos e devem ser prévias ao período de execução da atividade ensejadora do seu cumprimento.

SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. CONCEITO.

O conceito de salário-de-contribuição, para além de ser um conceito próprio da legislação previdenciária, abarca, não apenas os ganhos habituais, mas todo e qualquer rendimento do trabalho pago ou creditado pelo empregador, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço.

PLR. PAGAMENTO A NÃO-EMPREGADO.

O beneficiário do direito à participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho, desvinculada do salário, é o empregado.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. PRESSUPOSTOS.

A duplicação da multa lançada de ofício por falta de recolhimento ou declaração inexata é cabível apenas nos casos em que reste demonstrada nos autos a prática de sonegação, fraude ou conluio.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA FORMAL.

Cabe à contribuinte a responsabilidade pela declaração de todos os fatos geradores de contribuição previdenciária e, assim sendo, uma vez apurada pela fiscalização que nem todos os fatos geradores ocorridos foram declarados, a contribuinte está sujeita à aplicação de multa formal, cujo valor mínimo adotado no cálculo da penalidade é o vigente na data de lavratura do Auto de Infração.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

2. O contribuinte é uma empresa de tecnologia do Grupo do Banco Santander S/A. A auditoria tributária abrangeu o período de 2008 a 2010. Para os créditos tributários vinculados às competências do ano de 2008, formalizou-se o Processo nº 19515.722575/2012-57.

3. Extraí-se do Termo de Verificação Fiscal, juntado às fls. 223/233, que este processo administrativo é composto por 3 (três) **Autos de Infração (AI)**, compreendendo as competências jan/2009 a abr/2009, jun/2009 a ago/2009, fev/2010 e mar/2010, a saber:

(i) **AI nº 51.013.995-7** (obrigação principal), referente à contribuição previdenciária da empresa e àquela destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais (fls. 257/290);

(ii) **AI nº 51.013.996-5** (obrigação principal), relativo às contribuições devidas a terceiros, assim compreendidos entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados - FPAS 515, código 0115 (fls. 291/322); e

(iii) **AI nº 51.013.994-9** (obrigação acessória), por ter a empresa deixado de apresentar documentos relacionados com as contribuições previstas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, - Código de Fundamentação Legal - CFL 38 (fls. 323).

4. Quanto às obrigações principais, expõe a fiscalização que o crédito tributário tem sua origem em Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) paga a segurados empregados em desacordo com as premissas básicas estabelecidas na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, o que confere a tais pagamentos a característica de salário-de-contribuição para fins previdenciários.

5. A PLR foi paga ao trabalhadores com base nos seguintes instrumentos de vontade:

(i) Convenção Coletiva de Trabalho (CCT) - fls. 146/174;

(ii) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados (PPR) e Acordo Coletivo de Trabalho do Programa de Participação nos Resultados Santander (PPRS) - fls. 175/216; e

(iii) Planos Específicos anexos aos Acordos Coletivos de Trabalho (ACT), denominados "Plano Executivo - PEX" e "Programa Próprio Gestão - PPG" - fls. 217/220 e 565/572.

5.1 Segundo a autoridade lançadora, no curso do procedimento fiscal, foram identificadas as seguintes irregularidades:

Pagamentos com base em CCT: Periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no ano (art. 3º, § 2º, da Lei nº 10.101, de 2000)

(i) no caso da CCT 2008, estabelecida em 3/11/2008, com vigência para o período de 1º/9/2008 a 31/8/2009, os segurados empregados receberam três parcelas, nas competências 11/2008 ou 12/2008 ou 01/2009 (1ª parcela), 02/2009 ou 04/2009 (2ª parcela) e 06/2009 ou 07/2009 (3ª parcela) (itens 3.1.3 a 3.1.6 do Relatório Fiscal e Anexo 1, respectivamente, às fls. 224/225 e 236/240).

Competências do lançamento: 01/2009, 02/2009, 04/2009, 06/2009 e 07/2009.

No tocante aos valores pagos aos trabalhadores no ano de 2008, considerados como integrantes do salário-de-contribuição, estão incluídos no Processo nº 19515.722575/2012-57;

Pagamentos com base em ACT: Pactuação somente ao final do período de aferição dos resultados (art. 2º, § 1º, da Lei nº 10.101, de 2000)

(i) o PPR 2008 é composto por dois acordos idênticos, ambos com vigência para o período de 1º/1/2008 a 31/12/2008. O primeiro, com data de 30/12/2008, assinado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (Contec), e o segundo, datado de 02/02/2009, firmado com a Confederação Nacional dos Trabalhadores do Ramo Financeiro (Contraf).

Os programas não atendem ao requisito legal de pactuação prévia do programa de metas, resultados e prazos (item 3.2.1 a 3.2.6 do Relatório Fiscal e Anexo 2, respectivamente, às fls. 225/226 e 241/245).

Competência do lançamento: 02/2009;

(ii) o PPRS 2009/2010, com vigência de 1º/1/2009 a 31/12/2010, assinado em 30/12/2009, não atende ao requisito

legal de pactuação prévia do programa de metas, resultados e prazos (item 3.2.6 a 3.2.10 do Relatório Fiscal e Anexo 3, respectivamente, às fls. 226/227 e 246/249).

Competências do lançamento: 02/2010 e 03/2010;

Pagamentos com base em ACT (Plano Específico): Complementação salarial

(i) a cláusula 6ª do PPR 2008 estabelece um Programa Específico de participação nos lucros ou resultados a ocupantes de cargos executivos, tais como diretores, gerentes, supervisores e assessores, o qual integra o acordo na forma do anexo "Plano Executivo - PEX".

De modo análogo, a cláusula 6ª do PPRS 2009/2010 estabelece um Programa Específico de participação nos lucros ou resultados destinado às áreas institucionais da empresa, com valores fixados pela diretoria, denominado de "Programa Próprio Gestão - PPG".

Em ambos os casos, os pagamentos ostentam natureza salarial, já que a finalidade é complementar o salário base até atingir o patamar de mercado para o profissional (item 3.3.1 a 3.3.5 do Relatório Fiscal e Anexo 4, respectivamente, às fls. 227/228 e 250/256).

Competências do lançamento: 02/2009, 03/2009, 08/2009 e 02/2010;

Pagamentos com base em ACT (Plano Específico): Contribuintes individuais

(i) com base no Plano Específico, que integra o PPR 2008 e PPRS 2009/2010, foram localizados pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados ao Sr. Fernando Diaz Roldan, na condição de contribuinte individual.

Todavia, os pagamentos referentes à PLR, com respaldo na Lei nº 10.101, de 2000, são inerentes aos segurados empregados. O pagamento a contribuintes individuais ostenta natureza de complementação da remuneração.

Competências do lançamento: 02/2009 e 02/2010

6. A autoridade fiscal qualificou a multa de ofício, duplicando o patamar básico até 150% (cento e cinquenta por cento), nos termos do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (item 7 do Relatório Fiscal, às fls. 231).

7. No tocante ao AI nº 51.013.994-9, o contribuinte foi intimado, em 29/3/2012, para a apresentação de documentos relativos aos Programas Específicos de 2008 e 2009.

7.1 Ante a falta de atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 5, foi aplicada multa pelo descumprimento de obrigação acessória, com fulcro nos §§ 2º e 3º do art. 33 da Lei nº 8.212, de 1991, na redação da Medida Provisória (MP) nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, c/c alínea "j" do inciso II do art. 283 do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999 (item 6 do Relatório Fiscal, às fls. 230/231).

8. Cientificado da autuação, em 27/11/2012, às fls. 257, 291 e 323, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 333/393).

9. Quando da apreciação do litígio, a decisão de piso afastou a qualificação da multa de ofício, reduzindo-a ao patamar de 75% (setenta e cinco por cento), ante a falta de demonstração pela autoridade fiscal dos atos que, cometidos dolosamente, implicam a conduta de sonegação imputada ao autuado.

10. Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que trata o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

11. Intimada por via postal da decisão de piso em 29/9/2014, às fls. 672, a recorrente apresentou recurso voluntário no dia 29/10/2014 (fls. 674/742).

11.1 Em síntese, o sujeito passivo aduz as seguintes razões de fato e direito contra a decisão de piso que acatou parcialmente a sua impugnação:

(i) desprovemento do recurso de ofício, ante a ausência de comprovação de dolo na conduta da empresa;

(ii) os pagamentos com base em CCT 2008 respeitaram a periodicidade prevista em lei;

(iii) é indevida a desconsideração total dos valores pagos a título de PLR, como entendeu a autoridade lançadora, corroborada pela decisão de piso;

(iv) firmados antes da distribuição da correlata participação nos lucros ou resultados aos segurados empregados, não procede a descaracterização dos pagamentos efetuados com base em ACT (PPR 2008 e PPRS 2009/2010) e respectivos Planos Específicos, pelo só fato da data da assinatura dos instrumentos de negociação;

(v) os pagamentos a título de PLR aos administradores não empregados escapam à tributação da contribuição previdenciária, havendo respaldo na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

(vi) de modo subsidiário, os pagamentos efetuados com fundamento em ACT e respectivos Planos Específicos aos trabalhadores, inclusive contribuinte individual, revestem-se da natureza jurídica de uma gratificação não habitual;

(vii) diante da inexistência da obrigação principal, torna-se improcedente a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória de declaração dos fatos geradores na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), no ano de 2008;

(viii) o valor-base da multa aplicada no auto de infração pelo descumprimento de obrigação acessória está em desacordo com a legislação à época dos fatos geradores;

(ix) houve equívoco no critério de aplicação da retroatividade benigna com relação às multas; e

(x) a aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício é descabida.

12. Com o propósito de evitar uma análise despedida de congruência nos Processos nº 19515.722575/2012-46 e 19515.722577/2012-46, na medida em que decorrentes da mesma ação fiscal e formalizados com identidade parcial no que diz respeito aos fundamentos do lançamento do crédito tributário e elementos de prova, solicitei a vinculação dos processos para fins de julgamento em conjunto. A conexão proposta foi deferida pelo Presidente da 2ª Seção (fls. 808/810)

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Admissibilidade

a) Recurso Voluntário

13. 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.

b) Recurso de Ofício

14. Quanto ao recurso de ofício, formalizado na própria decisão, foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dada que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008.

15. Recentemente, no entanto, a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017, publicada no Diário Oficial da União de 10/2/2017, estabeleceu novo limite para interposição de recurso de ofício pelas Turmas de Julgamento das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento.

15.1 O recurso de ofício deverá ocorrer sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

16. Sobre a aplicação do limite de alçada no tempo, consolidou-se o entendimento no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) que, por tratar-se de norma processual, sua aplicação aos processos em curso é imediata, em detrimento ao regramento vigente à época da interposição do recurso de ofício. Tal posição consta do enunciado da Súmula nº 103:

Súmula CARF nº 103 : Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

17. Compulsando os autos, verifico que a desoneração abrangeu, como visto, o acréscimo de 75% a título de qualificação da multa de ofício.

17.1 Segundo a decisão de piso, às fls. 646, o valor exonerado correspondeu a R\$ 1.831.250,86 (hum milhão oitocentos e trinta e um mil, duzentos e cinquenta reais, oitenta e seis centavos) e R\$ 449.687,24 (quatrocentos e quarenta e nove mil, seiscentos e oitenta e sete reais, vinte e quatro centavos), respectivamente, em relação ao AI nº 51.013.995-7 e

51.013.996-5, totalizando o montante de R\$ 2.280.938,10 (dois milhões duzentos e oitenta mil, novecentos e trinta e oito reais, dez centavos).

18. De ver-se, portanto, que o valor desonerado pela decisão de primeira instância, relativo à multa de ofício proporcional qualificada, é inferior a R\$ 2.500.000,00.

19. Logo, não conheço do recurso de ofício, por falta de previsão legal, tendo em conta o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017.

Julgamento em Conjunto

20. Para manter a coerência decisória, os Processos nº 19515.722575/2012-46 e 19515.722577/2012-46 estão sendo julgados na mesma sessão pelo colegiado.

Mérito

a) Pagamentos com base na CCT 2008

21. 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)

22. 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.

23. Segundo a autoridade lançadora, a empresa realizou o pagamento da PLR em 3 (três) parcelas, em desacordo com o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, e conflitando com o estipulado na própria CCT 2008 (Anexo 1, fls. 236/240).

23.1 A fim de manter fidelidade com os termos da acusação fiscal, reproduzo o item 3.1.4 do Relatório Fiscal, "in verbis" (fls. 225):

3.1.8 Foram verificados na folha de pagamento de 11/2008, 12/2008 e 01/2009 pagamentos referentes a primeira parcela da

PLR, rubrica 505 - antecipação PLR. Na segunda parcela, conforme a CCT 2008, deveriam ser pagos a PLR e o adicional de PLR até 02/03/2009. Foram verificados pagamentos referentes a PLR (rubrica 980) em 02/2009 e 04/2009 e valores referentes ao adicional de PLR (rubrica 985) em 06/2009 para uma parte dos empregados e em 07/2009 para a outra parte. Portanto os pagamentos foram efetuados em 3 (três) parcelas.

24. Em contraponto aos termos acusatórios, a recorrente advoga que os pagamentos nos meses de jun/2009 e jul/2009, sob a rubrica "985 - Adicional de PLR", configura tão somente um complemento da segunda parcela e não caracteriza a existência de pagamento autônomo.

24.1 De acordo com o convencionado na CCT 2008, a segunda parcela era bipartida em duas rubricas: "980 - PLR" e "985 - Adicional de PLR", as quais deveriam ser apuradas com base em metodologias de cálculo distintas. O pagamento da segunda parcela, em fev/2009, deu-se apenas com relação à rubrica "980 - PLR"; a parte inadimplida, representada pelo adicional a ser pago sob a rubrica "985 - Adicional de PLR", foi quitada nos meses de jun/2009 e jul/2009.

24.2 A extemporaneidade do pagamento do adicional de PLR foi motivada, segundo a petição recursal, pelo fato de o cálculo da parcela assentar-se em bases complexas, utilizando-se do cotejamento de lucros da empresa, cujos resultados foram objeto de reavaliação contábil e de contínuo diálogo com as entidades sindicais representantes dos trabalhadores.

24.3 Finaliza a recorrente dizendo que na hipótese de manutenção do lançamento fiscal, a incidência da tributação deve alcançar somente as parcelas pagas em jun/2009 e jul/2009, e não a totalidade dos pagamentos efetuados a título de PLR de 2008, como impôs a autoridade lançadora.

25. Pois bem. Como visto, o § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, prevê regra expressa no que diz respeito à periodicidade dos pagamentos. A leitura é clara e aparentemente não deixa margem a dúvidas.

26. Nada obstante, o intérprete do direito não pode simplesmente aplicar o dispositivo de lei dissociado do mínimo exame das particularidades existentes no caso concreto, sob pena de inviabilizar os objetivos propostos pelo legislador e prejudicar o interesse de trabalhadores e da empresa.

27. A interpretação literal da lei pode levar muitas vezes a resultados indesejáveis, com desprezo ao sentido da norma jurídica. Não se trata de relativizar o princípio da legalidade, mas apenas identificar situações específicas que mereçam um tratamento consentâneo com a finalidade pela qual a norma restou inserida pelo legislador no ordenamento jurídico.

28. Vale ressaltar que, ao realizar pagamentos a título de PLR mais de duas vezes no mesmo ano-calendário ou em periodicidade inferior ao semestre civil, sob quaisquer justificativas, a empresa estará atraindo para si o ônus da prova das suas alegações. De fato, o encargo de provar pertence à recorrente, na medida em que a prova incumbe a quem tem interesse em prevalecer os fatos que sustenta como fundamento à sua pretensão.

29. Nessa linha de pensamento, e com base no exame do conjunto probatório carreado aos autos pelas partes, assiste razão à recorrente quando afirma que os pagamentos realizados nos meses de jun/2009 e jul/2009 não descaracterizam a natureza jurídica da PLR com base na CCT 2008.

30. A PLR devida aos trabalhadores, segundo a CCT 2008, é composta de duas partes, ambas com pagamento previsto até 2/3/2009, utilizando de metodologias de apuração distintas (fls. 156/165).

30.1 Uma parte da PLR, conforme Cláusula Primeira, corresponde ao valor que chamaremos de "ordinário", calculado a partir de um percentual incidente sobre a remuneração mensal do trabalhador, mais uma quantia fixa, respeitado, no conjunto, um limite máximo, igual a R\$ 6.301,00 (seis mil trezentos e um reais).

30.2 Já quanto ao adicional da PLR, previsto na Cláusula Terceira da CCT 2008, sua apuração é feita em função de um percentual incidente sobre o crescimento do lucro líquido 2008/2007, com divisão do montante em partes iguais entre os segurados empregados, observado um limite individual.

31. Voltando-se os olhos para o Anexo 1, planilha elaborada pela autoridade fiscal para mostrar os pagamentos efetuados pela recorrente, observa-se que:

(i) a segunda parcela, foi paga em valores variáveis, porém limitada ao montante de R\$ 6.301,00, nos meses de 02/2009 ou 04/2009, conforme o beneficiário (rubrica 980 - PLR); e

(ii) a terceira parcela, foi paga em valores fixos, iguais a R\$ 500,00 (quinhentos reais), ressalvados os casos de proporcionalidade em razão dos meses trabalhados, nos meses de 06/2009 ou 07/2009, conforme o trabalhador (rubrica 985 - Adicional PLR).

32. A fim de demonstrar que os pagamentos de 06/2009 e 07/2009 referem-se ao adicional da PLR 2008, o qual deixou de ser adimplido pela empresa na época inicialmente acordada, a recorrente trouxe aos autos cópias de correspondências mantidas com as representações sindicais (Contraf e Contec), em que há a cobrança do pagamento do adicional previsto na CCT 2008, assim como as justificativas da empresa para o atraso na quitação dos valores devidos aos trabalhadores (fls. 791/798).

33. Por sua vez, conforme registra o Relatório Fiscal, a CCT 2008 estabeleceu o pagamento da participação nos lucros ou resultados em duas parcelas: a antecipação do valor ordinário e do respectivo adicional da PLR, até 10/11/2008, e o pagamento da parcela final, equivalente a PLR e do seu complemento, até 2/3/2009 (item 3.1.3, às fls. 224). A autoridade lançadora não faz alusão à existência de quaisquer aspectos que neguem validade ao instrumento de negociação efetivado entre as partes.

33.1 É de se admitir, portanto, a higidez da convenção coletiva no que tange à estipulação das regras de periodicidade dos pagamentos, constituindo a irregularidade apontada pela autoridade lançadora, quanto ao número de pagamentos, um problema exclusivo da execução da CCT 2008.

34. Contudo, tal falha na execução da CCT 2008, que considero uma situação excepcional, após avaliado o caso concreto, não possui o condão de alterar a natureza dos valores pagos em jun/2009 e jul/2009 para fazer incidir a tributação da contribuição previdenciária, assim como as contribuições reflexas devidas a terceiros.

35. É nítido, pelo conjunto probatório, que os pagamentos realizados em 06/2009 e 07/2009 não representam parcelas autônomas de PLR, de modo a tipificar uma incompatibilidade com os termos negociados e pactuados mediante a CCT 2008.

35.1 Os valores pagos em 06/2009 e 07/2009, embora extemporâneos, integram a segunda parcela prevista na CCT 2008, a qual foi paga incompleta em 02/2009 ou 04/2009, correspondendo a pagamento de saldo remanescente.

36. Além disso, não há elementos que apontem para a sua utilização com o propósito de substituição ou complementação da remuneração devida ao segurado empregado naqueles meses.

37. Enxergo, desse modo, que os pagamentos em 06/2009 e 07/2009 não representam desrespeito ao comando previsto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000.

38. Em consequência, estão conforme a sistemática legal de desoneração tributária, atendendo aos pressupostos normativos contidos no § 2º do art. 22 e na alínea "j" do § 9º do art. 28, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, abaixo reproduzidos:

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

(...)

*§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º
do art. 28.*

(...)

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;*

(...)

39. Se os pagamentos em 06/2009 e 07/2009 não contaminam a desoneração tributária, muito menos podem ser considerados submetidos à tributação aqueles realizados em 01/2009, 02/2009 e 04/2009, dado que a autoridade fiscal descaracterizou o benefício fiscal relativamente a todos os pagamentos decorrentes do plano.

40. Logo, cabe afastar o lançamento sobre os valores dos pagamentos correspondentes à CCT 2008, relacionados às competências 01/2009, 02/2009, 04/2009, 06/2009 e 07/2009 (item 3.1.4 do Relatório Fiscal, às fls. 225).

41.1 Segundo a autoridade fiscal, os valores estão incluídos no Levantamento Fiscal "C82 - PARTIC LUCROS CCT 2008", compondo o AI nº 51.013.995-7 e 51.013.996-5 (fls. 259/260 e 293/294).

b) Pagamentos com base em ACT

42. Relativamente aos pagamentos efetuados como base em ACT 2007, mais especificamente no PPR 2008 e PPRS 2009/2010, o fundamento da acusação fiscal é que o programa de PLR, em razão da data de assinatura dos acordos, não foi pactuado previamente, conforme determina o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101, de 2000 (item 3.2. do Relatório Fiscal, às fls. 225/227):

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.

(...)

43. A recorrente rechaça a pretensão fiscal sob vários argumentos. Em primeiro lugar, afirma que as metas e regras para recebimento da PLR eram de amplo conhecimento dos funcionários da empresa, haja vista a absoluta semelhança com aqueles mesmos parâmetros estabelecidos em acordos de anos anteriores, a exemplo do ACT 2006 e ACT 2007.

43.1 Acrescenta, na sequência do recurso voluntário, que as metas para recebimento da PLR não consideravam os empregados individualmente, mas o desempenho da instituição de uma forma global, seja visando ao aumento da satisfação de seus clientes, seja objetivando um aumento do lucro.

43.2 Por derradeiro, alega que, ao contrário do entendimento fiscal, a própria Lei nº 10.101, de 2000, não prevê como requisito de validade a prévia pactuação do programa de PLR. Com efeito, o único requisito relacionado à data de celebração de acordos de PLR é que este seja firmado antes da distribuição dos valores que lhe são objeto, o que ocorreu no presente feito.

44. Pois bem. É incontroverso que o PPR 2008, com vigência para o período de 1º/1/2008 a 31/12/2008, está datado em 31/12/2008 e 02/02/2009, respectivamente, pois firmados com Contec e Contraf (fls. 189/201 e fls. 202/206).

44.1 Segundo descreve a Cláusula Terceira desses acordos coletivos, o critério para fruição da PLR é demarcado pela melhoria no índice de satisfação dos clientes das instituições financeiras, com base na posição do Banco Santander S/A no "ranking" disponibilizado anualmente.

45. No que tange ao PPRS 2009/2010, vigente entre 1º/1/2009 a 31/12/2010, a sua assinatura deu-se em 30/12/2009 (fls. 207/216).

45.1 Nesse caso, a Cláusula Terceira estabelece o critério de apuração dos valores a título de PLR a partir da relação percentual entre lucro líquido e patrimônio líquido do Banco Santander S/A com a média dos principais concorrentes, denominado "Índice Comparativo ROE".

45.2 Saliento que a desconformidade identificada pela fiscalização, tendo em vista a data de assinatura do acordo coletivo, diz respeito ao período de avaliação relacionado ao exercício de 2009.

46. Em termos da legislação aplicável à PLR, 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.

46.1. Mesmo que condicionado às finalidades e exigências da lei, as partes têm liberdade para fixar os critérios e condições da fruição da PLR, sendo válida, a princípio, a escolha de qualquer resultado que interesse à empresa.

47. No entanto, é fundamental não perder de vista que 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.

48. 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.

49. 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.

50. É verdade que a lei não impõe de modo expreso 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.

50.1 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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.

54. 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 pudessem desde já adotar medidas práticas para atingir as metas ou os resultados que adiante restarão acordados entre as partes.

55. No caso em apreço, contudo, penso inviável legitimar, tendo em conta as finalidades da Lei nº 10.101, de 2000, a situação identificada pela fiscalização nos autos, mesmo que adotada a flexibilidade de prazo para assinatura do ajuste a que fiz menção há pouco.

56. A assinatura dos acordos apenas no penúltimo (30/12/2009) ou último dia (31/12/2008) do período de apuração dos resultados, revela-se similar, no tocante ao seus efeitos, à assinatura posterior, que também foi identificada (02/02/2009), ao respectivo encerramento do período de apuração.

56.1 Da mesma maneira que não há como incentivar e aferir o resultado que já ocorreu, o estabelecimento de parâmetros já sabidamente atingidos, ou mesmo em estágio avançado de apuração, igualmente desnatura o programa de participação nos lucros ou resultados, configurando-se, na verdade, em parcela de natureza salarial, a título de gratificação ou prêmio pago por liberalidade da empresa.

56.2 A certeza do alcance dos resultados para fins do direito ao pagamento da PLR trás como consequência que os sindicatos, representando os trabalhadores, não criam obstáculos à assinatura do acordo em data próxima ao término do período de apuração, mesmo diante do tempo insuficiente que os empregados dispõem para direcionar seus esforços para atingir o que foi juridicamente pactuado.

57. Por outro lado, a existência de similitude com os acordos firmados em exercícios anteriores não possui, no caso sob exame, a importância que pretende dar a recorrente a tal fato.

57.1 Reconheço que a existência de ajuste anterior, com características semelhantes, pode gerar expectativa do trabalhador, de sorte a contribuir para o incentivo da sua produtividade.

57.2 Todavia, a pactuação do instrumento ao "apagar da luzes" do período a que se referem os resultados, em 31/12/2008 (exercício 2008) ou 30/12/2009 (exercício 2009), ou mesmo após o período de avaliação, em 02/02/2009 (exercício 2008), extrapola qualquer flexibilidade possível, sendo flagrantemente contrária ao próprio sentido de incentivo à produtividade perseguido pelo legislador. Não pode, tampouco deve, o aplicador do direito acatá-la como estando em harmonia com o ordenamento jurídico.

57.3 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 PLR 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.

58. 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.

59. 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.

59.1 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 aumento da satisfação dos clientes e do lucro da empresa.

59.2 Continua a exigência de que a assinatura do instrumento de acordo coletivo concretize-se com antecedência ao final do período de aferição, para que ainda seja possível a adoção pelo trabalhador de medidas para atingir a produtividade coletiva previamente pactuada entre as partes.

60. Concluo, portanto, que a autoridade fiscal procedeu de modo correto ao considerar os valores pagos com base em ACT (PPR 2008 e PPRS 2009/2010), competências 02/2009, 02/2010 e 03/2010, 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.

c) Pagamentos com base nos Planos Específicos (PEX e PPG)

61. Quanto aos Planos Específicos mantidos pela empresa, a recorrente acentua que o PEX e PPG, por estarem previstos na Cláusula Sexta dos ACT's, não são independentes, respectivamente, do PPR 2008 e PPRS 2009/2010. Uma vez reconhecida a legitimidade dos pagamentos efetuados com base nos acordos coletivos, também deve ser afastada, por

decorrência lógica, a incidência da tributação sobre os valores relacionados aos Planos Específicos (fls. 189/201, fls. 202/206 e 207/216):

PPR 2008

CLÁUSULA SEXTA: PROGRAMAS ESPECÍFICOS MANTIDOS PELOS ACORDANTES

Ficam ratificados, nos termos do artigo 2º, II, da Lei 10.101/00, todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios dos ACORDANTES, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constaram dos respectivos instrumentos, nominados PROGRAMAS SIM e respectivo Super Ranking, os quais integram o presente acordo.

PARÁGRAFO ÚNICO

As participações nos lucros ou resultados dos trabalhadores ocupantes dos cargos executivos, como tais compreendidos os administradores e os demais cargos diretivos, de gerência e de supervisão ou assessores, integram o presente acordo e obedecerão às regras e valores fixados pela diretoria com base no respectivo cargo ou função, no PEX, Programa Executivos

PPRS 2009/2010

CLÁUSULA SEXTA: Programas Específicos mantidos pelos Acordantes

Ficam ratificados, nos termos do artigo 2º, II, da Lei 10.101/00, todos os Programas de Participação nos Lucros ou Resultados, específicos para segmento de negócios das EMPRESAS ACORDANTES, relacionados em anexo, com as metas, indicadores, formas de aquisição e prazo de vigência que constaram dos respectivos instrumentos, nominados PROGRAMAS SIM e respectivos Super Ranking/RV Cartilha, e Programas Específicos relacionados no Anexo I, os quais integram o presente Acordo Coletivo de Trabalho.

PARÁGRAFO PRIMEIRO

Integra, também, o presente Acordo Coletivo de Trabalho, o PPG - Programa Próprio Gestão, destinado às áreas institucionais que obedece às regras e valores fixados pela Diretoria com base nos respectivos cargos ou função.

(...)

62. De fato, o PEX e o PPG, destinados aos pagamentos de PLR para determinadas áreas de negócios da recorrente, são partes integrantes dos ACT's 2008, 2009 e 2010.

63. Se as datas de assinatura dos ACT's, como visto no tópico precedente, acarretam a descaracterização dos pagamentos com respaldo nesses instrumentos normativos,

para fins da Lei nº 11.101, de 2000, é decorrência lógica que as parcelas pagas com base no PEX e PPG estarão também contaminadas e, portanto, submetidas ao campo de incidência da tributação, compondo a remuneração e o salário-de-contribuição do segurado empregado.

64. A autoridade fiscal apoia-se, contudo, em fundamentação diversa para incluir na base de cálculo da contribuição previdenciária os pagamentos realizados sob o regramento do PEX e PPG. No caso, diz que a partir de informações colhidas em documento impresso fornecido pela empresa, que as verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados teriam por finalidade a complementação salarial, até o patamar de mercado vinculado ao cargo desempenhado pelo profissional beneficiado com o pagamento (item 3.3.4, às fls. 227/228).

64.1 No que concerne a tal enfoque acusatório, a recorrente omitiu-se no recurso voluntário e deixou de apresentar argumentos específicos de defesa para infirmar a incidência da tributação sobre os pagamentos com base no PEX e PPG.

65. Dessa feita, sob qualquer ângulo que se analise a questão, chega-se invariavelmente às mesmas conclusões, ou seja, que cabe a manutenção da parcela do crédito tributário lançado pela fiscalização, relativo ao PEX e PPG, nas competências 02/2009, 03/2009, 08/2009 e 02/2010.

d) Pagamentos a diretor não empregado (contribuinte individual)

66. Nas competências 02/2009 e 02/2010, a empresa pagou participação nos lucros ou resultados a seu diretor não empregado, Sr. Fernando Diaz Roldán, na condição de segurado contribuinte individual, com base nos Planos Específicos PEX e PPG.

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

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

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

Art. 28 (...)

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

(...)

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

(...)

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

Art. 214 (...)

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

(...)

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

(...) (GRIFEI)

70. 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)

71. 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.

71.1 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.

71.2 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.

72. 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.

73. 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.

74. 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.

75. 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.

76. 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.

77. 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.

78. 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.

79. Logo, escorreito o lançamento fiscal que entendeu pela incidência da tributação sobre os pagamentos ao Sr. Fernando Diaz Roldan, diretor não empregado, a título de participação nos lucros ou resultados.

e) Ganho Eventual. Falta de habitualidade do pagamento

80. De forma subsidiária, a recorrente argumenta que os valores pagos com base nos ACT's, inclusive o respectivo PEX e PPG, representam importâncias recebidas a título de ganho eventual, que não integram o salário-de-contribuição, ante a falta de habitualidade do pagamento.

81. Não lhe assiste razão. Dos documentos que instruem os autos, tendo em conta, inclusive, os fatos descritos pela empresa na impugnação e no recurso voluntário, constata-se que o pagamento de tais verbas, com a mesma natureza, se efetivou com base em acordos trabalhistas firmados em exercícios anteriores aos anos 2008/2010 (por exemplo: ano-calendário 2006, às fls. 574/577, e ano-calendário 2007, às fls. 578/581).

82. Não é eventual o pagamento efetuado pela empresa quando caracterizada a habitualidade anual nos pagamentos, pela recorrência da situação ao longo do tempo sem interrupção.

83. Além do que, no caso do PEX e PPG, a autoridade lançadora contestou a aplicação da Lei nº 10.101, de 2000, tendo em conta a natureza remuneratória das parcelas, com a função de complementação salarial. Tal aspecto acusatório não foi rebatido a contento pela recorrente

84. Notadamente no tocante ao diretor não empregado, Sr. Fernando Diaz Roldan, a recorrente aduz, de forma pontual, que os pagamentos ocorreram uma única vez no ano de 2009 e no ano de 2010, no mês de fevereiro, o que evidencia a falta de habitualidade do pagamento.

84.1 Ocorre que, relativamente aos contribuintes individuais, pela própria característica da prestação de serviço, a habitualidade do pagamento é irrelevante para a tributação.

85. No que tange aos segurados empregados, a parcela que se destina a retribuir o trabalho possui natureza remuneratória, independentemente da sua periodicidade de pagamento (arts. 22 e 28 da Lei nº 8.212, de 1991).

85.1 A exigência de habitualidade das parcelas recebidas pelo segurado restringe-se somente aos ganhos sob a forma de utilidades, denominados "in natura".

85.2 É que a legislação tributária não faz menção ao requisito da habitualidade para os ganhos em pecúnia, de tal modo que estão incluídos no campo de incidência das contribuições previdenciárias, nos termos da Lei nº 8.212, de 1991, todos os pagamentos em dinheiro destinados a retribuir o trabalho, quer sejam habituais ou não.

86. De mais a mais, a impossibilidade de tributação dos pagamentos recebidos a título de ganho eventual, dada a exclusão expressa pelo item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, não comporta a interpretação pretendida pela recorrente no recurso voluntário. Eis o dispositivo:

Art. 28 (...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

(...)

87. Entendo que o ganho eventual a que alude o item 7 da alínea "e" do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, deve estar expressamente desvinculado do salário por força de lei, para só então não integrar a remuneração do segurado empregado.

87.1 Com efeito, por meio da alínea "j" do inciso V do § 9º do art. 214 do RPS, o Poder Executivo não repetiu a redação original da Lei nº 8.212, de 1991. Além de suprimir o artigo "os" que antecede "abonos", explicitou que a desvinculação do salário deverá decorrer da lei:

"ganhos eventuais e abonos expressamente desvinculados do salário por força de lei".

87.2 Segundo a redação da Lei nº 8.212, de 1991, o legislador não separou os ganhos eventuais e os abonos em alíneas distintas. Com mais evidência, o regulamento também não o quis fazer, porquanto poderiam, ambos os diplomas, dar tratamento distinto a cada uma das espécies, como se infere do rol de parcelas não integrantes do salário-de-contribuição detalhado no § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212, de 1991, e no § 9º do art. 214 do RPS.

87.3 Quanto ao termo "expressamente", a contribuição previdenciária é espécie de tributo. Mais que razoável, portanto, que estejam definidas em lei as parcelas integrantes e não

integrantes da remuneração, assim como as respectivas situações e condições, por ser inconcebível deixar, ao alvedrio do sujeito passivo, a exclusão da tributação.

88. Logo, sem razão a recorrente.

f) Exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória e aplicação da retroatividade benigna

89. Nesse ponto do recurso voluntário, atrapalha-se a recorrente na condução dos argumentos de defesa, pois contesta matérias estranhas ao processo sob análise, o qual versa exclusivamente a respeito de créditos tributários apurados com base em fatos geradores ocorridos a partir do ano de 2009.

90. O auto de infração lavrado, relativo a fatos geradores ocorridos no ano de 2008, pelo descumprimento da obrigação acessória de declaração de todos os fatos geradores em GFIP, assim como a aplicação da retroatividade benigna, em matéria de penalidade, prevista na alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), são questões inerentes ao Processo nº 19515.722575/2012-57, julgado em conjunto. Naquele processo, o acórdão proferido analisou os elementos de defesa mencionados.

91. Desse modo, a recorrente, no recurso de voluntário de fls. 674/742, não expôs argumentos para tornar insubsistente o AI nº 51.013.994-9, o qual trata de multa pela falta de apresentação de documentos solicitados pela fiscalização, após devidamente intimado o contribuinte (CFL 38).

92. Por sinal, pelo fato dessa infração configurar-se no momento em que o sujeito passivo desatendeu o ato de intimação expedido pela autoridade fiscal, no ano de 2012, o valor-base da multa é aquele estipulado para o respectivo ano-calendário da ocorrência da infração.

93. Acertada, portanto, a fixação do valor da multa, como procedeu a fiscalização, com base na Portaria Interministerial MPS/MF nº 2, de 6 de janeiro de 2012 (item 6.6 do Relatório Fiscal, às fls. 231).

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

94. 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.

95. 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.

96. A incidência de juros de mora sobre multa encontra suporte no art. 161 do 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)

97. 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.

97.1 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.

97.2 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.

98. 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.

99. 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)

100. 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.

101. 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.

101.1 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.

101.2 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.

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

Processo nº 19515.722577/2012-46
Acórdão n.º **2401-004.760**

S2-C4T1
Fl. 838

102. 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, voto por:

(i) NÃO CONHECER do recurso de ofício, dado o limite de alçada estabelecido na Portaria MF nº 63, de 2017;

(ii) CONHECER do recurso voluntário e, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO para excluir do lançamento fiscal o crédito tributário incidente sobre os valores dos pagamentos com base na CCT 2008, nas competências de 01/2009, 02/2009, 04/2009, 06/2009 e 07/2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess