



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

Processo n° 16327.720237/2015-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-005.872 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de junho de 2017
Matéria PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
Recorrente BANCO ABC BRASIL S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2012

NULIDADE. LANÇAMENTO.

Estando devidamente circunstanciado no lançamento fiscal as razões de fato e de direito que o amparam, e não verificado cerceamento de defesa, carecem motivos para decretação de sua nulidade.

PRINCÍPIO DA COERÊNCIA E DA VEDAÇÃO AO COMPORTAMENTO CONTRADITÓRIO. RELAÇÃO JURÍDICA CONTINUADA.

Frente ao princípio de vedação ao comportamento contraditório e dever de coerência a ser observado pela administração pública, deve o Fisco guardar harmonia na qualificação dos fatos relativos a relações jurídicas continuadas, salvo comprovada mudança das circunstâncias envolvidas.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O direito do Fisco apurar e constituir seus créditos, no lançamento por homologação, extingue-se após 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, que, no caso da contribuição previdenciária, aperfeiçoa-se ao final da competência a que se destina.

PLR. COMISSÃO PARITÁRIA. AUSÊNCIA DE PARTICIPAÇÃO DO SINDICATO. RECUSA SEM MOTIVOS PLAUSÍVEIS.

1. O Sindicato foi intransigente e, mesmo após cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.

2. A recusa jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por consequência, servir de fundamento para a tributação.

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei 10101/00.

CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. VALOR RECEBIDO A TÍTULO DE INDENIZAÇÃO QUANDO DA RENÚNCIA A CARGO. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

O montante percebido a título de indenização por ex-presidente de sociedade anônima, face à cláusula de não concorrência e de confidencialidade quando da renúncia àquele cargo, não se consubstancia remuneração apta a atrair a incidência de contribuições previdenciárias.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro legal em diversos dispositivos do CTN e da legislação tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.

RELATÓRIO DE CO-RESPONSÁVEIS E VÍNCULOS. CARÁTER INFORMATIVO. SÚMULA CARF Nº 88.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso, afastar a decadência e a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito, por maioria, dar -lhe provimento parcial para excluir os Levantamentos PA e NC e, do levantamento PL, as parcelas que obedeçam a periodicidade estabelecida legalmente. Vencidos os Conselheiros Ronnie Soares Anderson (Relator), Waltir de Carvalho e Mário Pereira de Pinho Filho que davam provimento em menor extensão e o Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo que mantinha o Levantamento NC. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

(assinado digitalmente)

Kleber Ferreira de Araújo, Presidente

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson, Relator

(assinado digitalmente)

João Victor Aldinucci, Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Jamed Abdul Nasser Feitoza, Waltir de Carvalho, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felícia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro I (RJ) - DRJ/RJ1, que julgou procedente auto de infração referente às contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros ou Resultados – PLR em favor dos segurados empregados e contribuintes individuais, em desacordo com a legislação previdenciária, e sobre valor pago a título de indenização a ex-presidente do epigrafado.

Por bem circunstanciar os termos da autuação e da impugnação, passo, com a devida permissão, a transcrever o relatório da decisão recorrida (fls. 872/881):

3. Aponta o Auditor Fiscal que se conclui que, de acordo com o estatuto, a Administração da Sociedade competia ao Conselho de Administração e à Diretoria, no período 01/01/2010 a 31/12/2012. Efetivamente, o contribuinte considera, exceção feita ao Conselho de Administração e ao Diretor Presidente, seus diretores como empregados, conforme se verifica nos documentos declaratórios (i) GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações a Previdência Social e (ii) DIRF - Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte. Ocorre que a realidade estatutária dá aos Diretores considerados empregados, por parte do contribuinte, o status de administradores. Eles são de fato Administradores da Sociedade, conforme se verifica no Estatuto. Os arts. 138, 145 e 146 da Lei 6.404/76 também são claros neste mister.

4. Muito embora os pagamentos tenham sido realizados aos Administradores da sociedade, eles foram registrados nas Folhas de Pagamento como se tivessem sido realizados a empregados, cabendo ressaltar que o contribuinte possui conta específica para as despesas com pagamentos a título de PLR feitos à diretoria (conta COSIF 8.9.7.10.20.000003.6 PLR DIRETORIA).

5. A existência ou não de contratos de trabalho na modalidade emprego, celebrados entre a Sociedade e os Diretores, não os afasta da condição de Administradores do Banco, visto as disposições legais às quais o banco se sujeita (Lei nº 6.404/76) e o seu próprio Estatuto. A Lei nº 6.404/76 determina que a administração da Sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria, ou somente à Diretoria, e o Estatuto do contribuinte prevê que a Administração da Sociedade compete ao Conselho de Administração e à Diretoria.

6. A caracterização como salário de contribuição das verbas pagas a título de PLR aos empregados foi baseada em:

- Ausência de participação do sindicato nos programas próprios de 2009 (vigência prorrogada para 2010 e 2011);
- Pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil nos anos 2010, 2011 e 2012;
- Existência de planos concomitantes para pagamentos da PLR nos anos de 2010, 2011 e 2012;
- Ausência de regras claras nos planos dos anos 2010, 2011 e 2012.

7. Pagamento à título de indenização efetuado a membro do conselho de administração. Até 27/12/2010, o Sr. Tito Henrique da Silva Neto acumulava as

funções de Diretor Presidente e membro do Conselho de Administração do Banco ABC; em 27/12/2010 o mesmo renunciou ao cargo de Diretor presidente. Em 28/12/10, o Conselho de Administração decidiu que o sr. Tito permaneceria como vice-presidente do mesmo, sendo elaborado um contrato de não concorrência, estando impedido de atuar na administração, ou mesmo de prestar serviços como consultor em outras instituições financeiras, de modo que o Sr. Tito direcione a sua experiência exclusivamente para os negócios da companhia, recebendo, a título de verba indenizatória, US\$ 3.000.000,00, contabilizado como despesa antecipada e está sendo diferido pelo prazo do contrato de não concorrência. Houve retenção de IRRF e cabe frisar que o Sr. Tito permanece membro do Conselho até hoje.

Da impugnação

8. O autuado apresentou defesa administrativa em 31/03/2015, às fls. 340/411, na qual dispõe os argumentos, a seguir elencados de forma sintetizada.

8.1. Decadência para a competência 02/2010. A Impugnante realizou pagamentos de PLR no dia 25/02/2010 e, considerando que a intimação das autuações fiscais ocorreu apenas no dia 27/02/2015, não há dúvidas de que as contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre tais pagamentos estavam já extintas pela decadência.

Da PLR aos Diretores

8.2. Os diretores do Impugnante, com exceção do seu presidente, ostentam a condição de empregados com vínculo regido pela CLT e a distribuição de lucros atendeu integralmente à Lei nº 10.101/00. A tese sustentada ofende o princípio da legalidade. Não existe na Lei nº 10.101/2000 uma disposição que trate especificamente de quem detenha posição de administrador da sociedade. Em nada se restringe quem sejam os destinatários da participação nos lucros ou nos resultados.

8.3. A Lei nº 10.101/2000 e a Lei nº 8.212/91 não criam nenhum critério de *discrimen* entre os empregados, a sustentar uma posição como a defendida pela Fiscalização, no sentido de que empregados com cargos ou que desempenhem funções de administradores não seriam sujeitos elegíveis à participação nos lucros e resultados na forma da Lei nº 10.101/2000.

8.4. Ausência de provas para a desconsideração dos efeitos do vínculo empregatício existente entre os diretores empregados e o Impugnante. O próprio fiscal afirma que a empresa considera seus diretores como empregados na GFIP e na DIRF. As consequências do vínculo empregatício foram desconsideradas, com base em disposições isoladas contidas no estatuto social. As autuações fiscais são insubsistentes, na medida em que não possuem suporte fático ou jurídico e são calcadas em mera presunção de que os diretores empregados seriam, na realidade, administradores sem vínculo empregatício.

8.5. Nenhum dos diretores empregados do Impugnante podem estabelecer seu planejamento de trabalho sem que sejam observadas as diretrizes fixadas pelo presidente e pelo conselho de administração. Remete ao Art. 19 do Estatuto.

8.6. Apenas o diretor presidente poderia vir a participar do Conselho de Administração, sem direito a voto, sendo incontestemente a total subordinação dos demais diretores ao diretor presidente e a este órgão. Remete aos Arts. 143, 122 e 154 da Lei 6.404/76.

8.7. Cabe ao Diretor Presidente, dentre outras atribuições, "dirigir a execução das atividades relacionadas com o planejamento geral do Banco" e "exercer supervisão geral das atividades da Diretoria", conforme disposto no § 6º, do Artigo 20 do Estatuto, ficando clara a subordinação hierárquica dos diretores ao diretor presidente que, inclusive, não participa da distribuição de PLR nos termos da Lei nº 10.101/2000. Acosta as referidas CTPS e Fichas de Registro de Empregados.

8.8. A própria Receita Federal já reconheceu que os Diretores do Impugnante são seus empregados e constituiu crédito tributário referente ao não recolhimento de contribuições para terceiros nos autos do processo administrativo nº 16327.720131/2014-78.

8.9. A Fiscalização deveria demonstrar, por meio de provas contundentes, que os diretores do Impugnante não exerceriam as suas funções em regime de subordinação e vínculo empregatício.

8.10. A eleição de diretor estatutário, no que se refere à diretoria técnica, é uma exigência do Banco Central, que em nada interfere na efetiva subordinação ao comando hierárquico do diretor presidente.

8.11. Sem nenhum fundamento fático, a Fiscalização presume que toda a diretoria exerceria a função de administrar a sociedade. A diretoria empregada é subordinada ao diretor presidente e ao Conselho de Administração.

8.12. O fato de o Estatuto Social do Impugnante *prever que os seus* diretores possuíam poderes para administrar a sociedade não é, obviamente, suficiente para atestar que eles efetivamente exerceram as funções típicas de administradores. *(Grifos nossos)*

8.13. Considerando que o diretor eleito pela sociedade pode ser empregado em diversas hipóteses, as quais devem ser minuciosamente analisadas no caso concreto, não se pode admitir qualquer tipo de presunção nessa seara.

8.14. Invoca a aplicação da solução de consulta COSIT 368/14.

8.15. Ausência de autonomia do direito tributário para definição de institutos e conceitos próprios de outros ramos do direito. Invoca o Art. 110 do Código Tributário Nacional. O instituto do qual está se tratando, subordinação e condição de empregado, não nasce do direito tributário, não tem nele à sua origem, por isso não é possível dissociar o conceito jurídico de empregado com todas as consequências jurídicas para o caso presente, não se cogitando de um conceito de empregado administrador meramente para fins tributários.

8.16. Inexistência de previsão legal que autorize a desconsideração da natureza dos pagamentos efetuados aos diretores e a possibilidade de pagamento da PLR com base na Lei nº 10.101/2000. A Constituição Federal, em seu artigo 7º, que trata dos direitos dos trabalhadores, não restritos aos empregados contratados sob o regime CLT, garante, em seu inciso XI, a participação nos lucros ou resultados desvinculada da remuneração aos trabalhadores e não só aos empregados. Assim, ainda que os diretores não fossem empregados, eles são trabalhadores e, como tal, acolhidos pela norma constitucional e pela lei 10.101/00.

8.17. O Decreto nº 3.000/99 - Regulamento do Imposto sobre a Renda, anteriormente à vigência da Lei nº 10.101/2000, já definia de forma clara e expressa a possibilidade de dedução ou não dos valores pagos a empregados e aos administradores. Também aduz o Art. 462 do mesmo diploma legal.

8.18. Violação ao princípio da estrita legalidade, exercício da atividade administrativa vinculada e a interpretação literal da norma isentiva. Art. 111 do CTN

c/c 29, §9º, “j”, da Lei 8.212/91. O silêncio da Lei não permite que o intérprete venha a inserir conceitos sobre os quais a regra isentiva não se pronunciou. Se o legislador quisesse diferenciar expressamente o teria feito para constar na alínea “j” a seguinte redação: “na participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada aos **empregados** de acordo com lei específica”.

8.19. As isenções previstas no artigo 28, § 9º se aplicam, tanto ao empregado, como ao contribuinte individual, exceto quando a norma isentiva especifique exatamente o seu destinatário.

Da PLR paga aos Empregados

8.20. Presença do Representante do Sindicato na Celebração dos Programas Próprios de PLR para os períodos de 2010 e 2011. Esta ausência não pode desqualificar os programas de PLR, porque houve o convite ao representante, na forma do Art. 2º, I, da Lei 10.101/00, cujo sindicato recusou-se a participar. A impugnante encaminhou carta à sede do Sindicato convocando este a enviar um representante para comparecer à reunião de negociação, o qual, entretanto, recusou a convocação feita. Encaminhou ao Sindicato a notificação extrajudicial nº 001.729.760 (vide carta datada de 29/12/2009), informando que havia procurado o Sindicato, porém, sem retorno e, a fim de resguardar o direito de seus empregados, prosseguiu com a discussão das metas e termos do Programa de PLR internamente com a Comissão de Empregados.

8.21. Com relação ao ano de 2011, o Impugnante igualmente notificou o Sindicato para que participasse das negociações, mas novamente recebeu sua recusa, sob a justificativa de que o Sindicato não concorda com o estabelecimento de programas próprios de PLR, por entender que são inconstitucionais.

8.22. Os Arts. 611 e seguintes da CLT tratam de negociações coletivas, dentre as quais não se incluem as previstas no Art. 2º, I, da Lei 10.101/00. Resta demonstrado que, independentemente da data de convocação, o Sindicato não participaria das negociações, por não concordar com a forma legal descrita no inciso I, do artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000, mas não com o plano adotado pelo Impugnante. Na correspondência datada de 18/10/2011, eles se recusam a participar das negociações, por partirem da premissa equivocada de que a via da negociação prevista no artigo 2º, inciso I, da Lei nº 10.101/2000 seria inconstitucional. Remete à Ação Ordinária nº 001659653.2012.4.03.6100, em trâmite pela Justiça Federal de São Paulo.

8.23. Quanto à periodicidade do pagamento, a PLR, de acordo com o Art. 3º, §2º, somente pode ser paga duas vezes no ano, respeitado o lapso temporal mínimo de seis meses entre o pagamento de cada parcela. Os pagamentos foram feitos da seguinte forma:

Ano de 2010: Convenção Coletiva e Programa Próprio

1 - Fevereiro de 2010 - pagamentos a empregados ativos referente à 2ª parcela de PLR, com base no Programa Próprio e da participação prevista em Convenção Coletiva de 2009;

2 - Março de 2010 - pagamentos a empregados desligados referente à 2ª parcela de PLR, com base no Programa Próprio e da participação prevista em Convenção Coletiva de 2009;

3 - Agosto de 2010 - pagamentos a empregados ativos referente à Ia parcela de PLR, com base no Programa Próprio e da participação prevista em Convenção Coletiva de 2010;

4 - Setembro de 2010 - pagamentos a empregados desligados referentes à Ia parcela de PLR, com base no Programa Próprio e da participação prevista em Convenção Coletiva de 2010;

5 - Outubro de 2010 - antecipação referente à Convenção Coletiva de Trabalho. 6 - Novembro 2010 - Adicional de empregados desligados.

Ano de 2011: Convenção Coletiva e Programa Próprio

1 - Fevereiro de 2011 - pagamentos a empregados ativos referente à 2a parcela de PLR, com base no Programa Próprio e da participação prevista em Convenção Coletiva de 2010;

2 - Março de 2011 - pagamentos a empregados desligados referente à 2a parcela de PLR, com base no Programa Próprio e da participação prevista em Convenção Coletiva de 2010;

3 - Agosto de 2011 - pagamentos a empregados ativos referente à Ia parcela de PLR, com base no Programa Próprio e participação prevista em Convenção Coletiva de 2011;

4 - Setembro de 2011 - pagamentos a empregados desligados referentes à Ia parcela de PLR, com base no Programa Próprio e participação prevista em Convenção Coletiva de 2011;

5 - Outubro de 2011 - Antecipação referente à Convenção Coletiva de Trabalho, bem como pagamentos a empregados desligados que não haviam recebido participação nos lucros em agosto ou setembro.

Ano de 2012: Convenção Coletiva e Programa Próprio

1 - Fevereiro de 2012 - pagamentos a empregados ativos referente à 2a parcela de PLR, com base no Programa Próprio e Convenção Coletiva celebrados em 2011;

2 - Agosto de 2012 - pagamentos a empregados ativos referente à Ia parcela de PLR, com base no Acordo Coletivo e Convenção Coletiva celebrados em 2012;

3 - Setembro de 2012 - pagamentos a empregados que não receberam em agosto a 1ª parcela de PLR, e.g., empregados desligados, com base no Acordo Coletivo e Convenção Coletiva de 2012.

8.24. Apenas os pagamentos relativos a 2010 relacionados, bem como os relativos a 2011, é que teriam excedido no ano civil mais de dois pagamentos, para cada empregado. Salvo as antecipações referentes a 2010 e 2011, cada empregado recebeu PLR apenas duas vezes no mesmo ano civil.

8.25. De fato, como se depreende do disposto pela cláusula 10ª do Programa celebrado em 2009, a segunda parcela do PLR relativo ao ano de 2009 seria paga aos empregados apenas em fevereiro de 2010. Ainda, em caso de desligamento do empregado, este pagamento seria realizado pelo Impugnante, **somente aos empregados desligados**, em março de 2010. Da mesma forma, conforme disposto no Programa de PLR do Impugnante relativo a 2010, foi realizado o pagamento da primeira parcela em agosto de 2010, sendo que os empregados desligados receberam o valor a título de PLR em setembro de 2010. A segunda parcela dos empregados ativos foi paga em fevereiro de 2011 e a dos desligados em março de 2011. Igualmente, conforme disposto no Programa de PLR do Impugnante relativo a 2011, foi realizado o pagamento da primeira parcela em agosto de 2011, sendo que os empregados desligados receberam o valor a título de PLR em setembro de 2011. A segunda parcela dos empregados ativos foi paga em fevereiro de 2012. Em agosto

ou setembro de 2012, o Impugnante pagou a 1ª parcela da PLR prevista em Acordo Coletivo. Por fim, o Impugnante realizou também o pagamento de PLR aos seus empregados, no período autuado, referente à previsão contida em Convenção Coletiva de Trabalho celebrada entre o Sindicato representativo do Impugnante e o Sindicato representativo de seus empregos, relativamente ao ano de 2009, 2010, 2011 e 2012.

8.26. Conforme o CARF e a CSRF, mesmo que houvesse pagamentos acima da periodicidade, deveria haver apenas a tributação do excedente e não do todo.

8.27. Por se tratar de uma instituição financeira com perfis de profissionais muito heterogêneos, é necessário que haja essa diferenciação por instrumentos específicos, justamente para que seja possível cumprir a função constitucional da PLR. Alega a Fiscalização que não seria possível o pagamento de PLR com base em dois instrumentos, mas a Lei 10.101/00 permite.

8.28. Se há pagamento efetuado em decorrência de um instrumento que pode ser compensado com o de outro instrumento, fica evidente que a regra que limita o pagamento de PLR a uma vez por semestre ou duas vezes por ano deve ser aplicada para cada um dos instrumentos.

8.29. Quanto aos critérios, não prospera o fundamento adotado para as autuações, pois, **(I)** o programa foi previamente negociado com os empregados, que tinham amplo conhecimento das metas global e individual; **(II)** as metas a serem atingidas pelos empregados foram devidamente indicadas, de forma clara e objetiva, conforme Anexo I dos programas firmados; **(III)** a lei não impede que, dentro do modelo que sempre foi aprovado pela Comissão de Empregados, os empregados negociem metas com seus superiores; e, **(IV)** o fato de a Fiscalização reconhecer a existência de metas individuais negociadas entre empregados e superiores no início de cada semestre apenas deixa mais evidente que esses tinham pleno conhecimento das metas, pois eles mesmos as negociaram. Se os empregados entendessem que as metas não eram claras ou que prejudicavam seu direito à PLR, é evidente que, no mínimo, votariam por alterar parcialmente o formulário, o que nunca ocorreu.

8.30. Ainda que as metas fossem subjetivas, isto não invalidaria o acordo. Cita precedentes do CARF. Os requisitos de clareza e objetividade estabelecidos na legislação não se destinam ao Fisco Federal, mas, exclusivamente, para seus reais interessados: a empresa e seus empregados. Se esses dois personagens consideraram que as cláusulas dos Programas de PLR estão suficientemente claras e objetivas a ponto de permitir-lhes a celebração dos Programas, o Fisco não tem qualquer poder ou competência para intervir nessas relações.

Da indenização paga ao ex-presidente do Impugnante

8.31. O Sr. Tito, ao sair da presidência, poderia vir a integrar a administração de qualquer concorrente do Impugnante, o que seria prejudicial para o banco. Celebrou-se contrato de não concorrência e o impugnante lhe pagou R\$ 5.103.765,20. A motivação é falha, pois ao não justificar o motivo pelo qual a verba não é indenizatória e não indicar o pressuposto para que seja entendida como verba eventual, não cabe a não aplicação da regra isentiva do Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei 8.212/91, cabendo todas as consequências, como cerceamento de defesa etc.

8.32. Ao impedir o Sr. Tito de trabalhar para outras instituições financeiras, é evidente que o Impugnante, ao contrário do que sustenta a d. Fiscalização, gerou um dano ao Sr. Tito, passível de indenização, correspondente aos prejuízos advindos da

impossibilidade de exercer sua experiência profissional no mercado, por prazo determinado.

8.33. A indenização paga ao Sr. Tito com o intuito de compensá-lo pela perda de seu direito de trabalhar onde e com o que bem entendesse é valor correspondente ao que receberia pertencendo a outro Conselho de Administração, o que demonstra a razoabilidade da verba paga e afasta qualquer questionamento quanto a eventual caráter remuneratório. Aponta Acórdão do TRF da 3ª Região.

8.34. O fato de o Sr. Tito permanecer membro do Conselho de Administração não interfere em nada no caráter indenizatório da verba. Conclui-se que:

(i) o Sr. Tito não foi indenizado pelo simples fato de ser detentor de prestígio, experiência e conhecimento do mercado bancário, mas sim por ter sido impedido de trabalhar pelo período de cinco anos;

(ii) indenização não compõe a base de cálculo das contribuições sociais; e, (iii) não houve rescisão de vínculo trabalhista pelo simples fato de nunca ter existido. Ademais, a impossibilidade de pertencer ao Conselho de Administração de outras sociedades gerou evidente dano ao Sr. Tito.

8.35. Ainda que não se reconheça como uma indenização, o ganho é eventual e dotado de liberalidade, na forma do do Art. 28, §9º, “e”, 7, da Lei 8.212/91. Considerando que a verba paga ao Sr. Tito, por sua própria natureza, não havia sido paga anteriormente para ele, não tinha previsão contratual e nem mesmo é paga a todos os diretores e conselheiros que renunciam aos seus cargos, é evidente que seu recebimento decorreu de caso fortuito, tratando-se, portanto, de um ganho eventual. O CARF entende que ganho eventual é aquele que não se repete mais de três vezes durante o contrato de trabalho. O STJ já reconheceu o caráter de mera liberalidade dos valores pagos em decorrência da Cláusula de Não Competição, ou seja, que não decorrem do contrato de trabalho. Invoca a aplicação da solução de consulta COSIT 341/14.

8.36. Indevida Inclusão dos Diretores do Impugnante no Relatório de Vínculos.

Além disso, anote-se, foram impugnados os juros incidentes sobre a multa de ofício.

A exigência foi mantida no julgamento de primeiro grau (fls. 872/897), ensejando a interposição de recurso voluntário em 27/5/2016 (fls. 906/1010), no qual foram, de uma maneira geral, reprisados os argumentos e pedidos formulados na peça impugnatória.

Também foi aludido, em especial, a existência de insegurança do critério jurídico adotado na autuação combatida, por ser diverso do anteriormente adotado pela fiscalização em situação similar, violando os termos do art. 146 do CTN, e a nulidade da decisão recorrida dado não ter examinado os documentos e esclarecimentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ronnie Soares Anderson, Relator

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

O contribuinte, conforme relatado, defende que a decisão vergastada baseou-se no relatório fiscal, não abordando expressamente todas suas razões, o que se traduziria em cerceamento de defesa a acarretar a nulidade do recorrido.

Não lhe assiste razão, contudo.

O acórdão em tela analisou os principais pontos levantados na impugnação, o fazendo com suficiência tal que não é sustentável a inferência de que teriam restados omissos aspectos cruciais da situação, de modo a dar azo à nulidade por omissão ou mesmo supressão de instância.

Ainda que se admitisse, a título argumentativo, ter ele se baseado em parte significativa nas conclusões do relatório fiscal, não há mácula alguma nisso, tratando-se apenas de sinal de que as considerou mais apropriadas para a compreensão dos fatos do que as linhas traçadas pelo contribuinte.

Ademais, o julgador não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais ao julgamento, conforme jurisprudência consolidada nas Cortes Superiores (EDcl no AgRg no REsp nº 1.338.133/MG, REsp nº 1.264.897/PE, AgRg no Ag 1.299.462/AL, EDcl no REsp nº 811.416/SP), a qual vem sendo respeitada mesmo após o advento do art. 489 do CPC, a teor do decidido no EDcl no MS 21.315, j. 8/6/2016.

Impende registrar, outrossim, que não se vislumbra na espécie qualquer das hipóteses ensejadoras da decretação de nulidade do lançamento consignadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, havendo sido todos os atos do procedimento lavrados por autoridade competente, sem qualquer prejuízo ao direito de defesa do contribuinte, o qual recorre evidenciando pleno conhecimento das exigências que lhe são imputadas.

Em sede de preliminar, o recorrente cogita também ter havido mudança de critério jurídico nos termos referidos no art. 146 do CTN, haja vista que fiscalização precedente, relativa ao ano-calendário 2009 (processo nº 16327.720131/2014-78), teria considerado os diretores do recorrente como empregados para fins de distribuição de PLR, diversamente do que ocorreu no caso em tela, em que eles foram considerados estatutários.

Ora, não se adequa à espécie o art. 146 do CTN. A doutrina de Ricardo Lodi Ribeiro é precisa ao explicar que tal disposição se aplica "a qualquer posicionamento da

administração que promova nova interpretação da norma fiscal em relação a fatos geradores já praticados¹.

Sem dúvida, os fatos geradores examinados em 2009 não poderiam estar sujeitos à adoção de novos critérios jurídicos pelo Fisco, mas tem-se, aqui, fatos geradores relativos a competências posteriores, anos-calendário 2010 a 2012.

A prosperar a exegese recursal, uma vez a administração havendo tido, por exemplo, uma percepção equivocada da realidade em um determinado ano, estaria tolhida em seu poder-dever de alterar o seu posicionamento nos anos posteriores, a despeito do princípio da legalidade, fosse em favor ou desfavor do sujeito passivo. À toda vista, não há como se partilhar de tal perspectiva.

De todo modo, causa espécie, sem dúvida, que em procedimentos fiscais versando sobre a mesma empresa, e abarcando fatos que guardam entre si relação de continuidade, tenham as autoridades fiscais envolvidas chegado a conclusões tão díspares.

Entende-se, contudo, ser tal desconformidade matéria de mérito, e como tal será oportunamente enfrentada.

Como último ponto prévio, o contribuinte afirma que, como a intimação da atuação deu-se em 27/2/2015, e o pagamento de determinado PLR em 25/2/2010, estaria este último abrangido pela decadência.

Andou bem a decisão de piso, porém, ao ressaltar que, consoante regram os arts. 22 e 30 da Lei nº 8.212/91, o fato gerador de contribuições previdenciárias é constituído do total de remunerações pagas, devidas ou creditas no decorrer do mês, no seu transcurso enfim, sendo então mensal e não em um dia certo, como entende o recorrente. Essa última situação corresponde a tributos diversos, tais como o IOF e IRRF, não às contribuições previdenciárias, motivo pelo qual deve ser rejeitada a pretensão.

Dos diretores empregados.

O inciso XI do art. 7º da Constituição Federal (CF) preconiza que dentre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, tem-se a participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei. Essa norma está inserta no Capítulo II da Carta Maior, denominado "Dos Direitos Sociais", e visa a proteção não de qualquer trabalhador, mas sim daquele que apresenta vínculo de subordinação, como ressaltam Canotilho e Vital Moreira²:

(...) a individualização de uma categoria de direitos e garantias dos trabalhadores, ao lado dos de caráter pessoais e político, reveste um particular significado constitucional, do ponto em que ela traduz o abandono de uma concepção tradicional dos direitos, liberdades e garantias como direitos do homem ou do cidadão genéricos e abstractos, fazendo intervir também o trabalhador (exactamente: o trabalhador subordinado) como titular de direitos de igual dignidade.

¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi (apud Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência, Leandro Paulsen, 16ª edição, p.1163). A Proteção da Confiança Legítima do Contribuinte. RDDTnº 145, out/07, p.99.

² CANOTILHO, J.J. Gomes, MOREIRA, Vital. Constituição dirigente e vinculação do legislador. Coimbra: Coimbra Editora, 1994, p. 285.

Também o § 4º do art. 218 da CF veicula previsão de participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade, regrado que a lei apoiará e estimulará as empresas que invistam em pesquisa, criação de tecnologia adequada ao País, formação e aperfeiçoamento de seus recursos humanos e que pratiquem sistemas de remuneração que assegurem ao empregado, desvinculada do salário, participação nos ganhos econômicos resultantes da produtividade de seu trabalho.

Diante desse quadro, descortina-se, como decorrência lógica, que diretores não empregados não estão sob abrigo do instituto regrado pelo inciso XI do art. 7º, norma de eficácia limitada que passou a adquirir seus contornos mais definitivos com o advento da MP nº 794/1994. Por sua vez, o art. 2º da Lei nº 10.101/00, que a partir de sua edição passou a reger a participação nos lucros e resultados constitucionalmente prevista, restringe, em consonância com o acima explicado, esse benefício apenas aos empregados.

No caso concreto, contudo, está-se diante de diretores que mantêm dois tipos de vínculos com a pessoa jurídica: o empregatício, atestado pelas respectivas anotações na carteira de trabalho, e o estatutário. São, então, funcionários da empresa que foram alçados à condição de diretores por força do estatuto social.

A respeito do tema, e após o exame de reiterados casos similares ao enfrentado, a justiça laboral editou o seguinte enunciado sumular via Tribunal Superior do Trabalho:

Súmula TST nº 269: O empregado eleito para ocupar cargo de diretor tem o respectivo contrato de trabalho suspenso, não se computando o tempo de serviço deste período, salvo se permanecer a subordinação jurídica inerente à relação de emprego.

A conclusão do TST, então, é que nesses casos em geral prepondera o vínculo estatutário, estando o contrato de trabalho suspenso, preservando-se o liame empregatício sob o aspecto meramente formal.

Lembre-se, nesse diapasão, que Maurício Godinho Delgado³ já explicava que praticamente todas as cláusulas contratuais laborais "não se aplicam durante a suspensão; não se presta serviço, não se paga salário, não se computa o tempo de serviço, não se produzem recolhimentos vinculados ao contrato, etc".

A adução do recorrente no sentido de que a administração da empresa era efetuada tão-somente pelo Conselho de Administração e pelo Diretor Presidente não parece muito convincente.

Notoriamente, sabe-se que conselhos de administração, a despeito do nome, são órgãos cuja incumbência é delinear a orientação geral dos negócios da companhia, sua estratégia, e eleger e fiscalizar o corpo de diretores, os quais sim, administram o dia a dia dos negócios, atuando com o poder de empregador. E, nos autos, não há elementos de prova no sentido de que a situação do autuado divirja dessa percepção, a despeito do que consta no art. 18 dos atos constitutivos da sociedade.

³ DELGADO, Maurício Godinho. Curso de Direito do Trabalho. 5ª Ed. São Paulo: LTr, 2006, p.1056.

Por essa via, a pretensão de se entender que toda a gestão de uma instituição financeira do porte da epigrafada, que possui carteira de ativos alcançando cifras de bilhões de reais, é de atribuição exclusiva do diretor presidente, carece do necessário grau de verossimilhança para convencer o julgador.

A par disso, também o Estatuto Social do recorrente, por vários de seus dispositivos, em especial os arts. 20 a 23 (fls. 528 e ss), denota estarem as funções diretivas concentradas nos diretores, ainda que constem eles como empregados nas CTPS, e nestas serem lançadas anotações da férias, horário de trabalho, etc.

Descabe, aliás, confundir a subordinação estatutária/societária - naturalmente existente entre o conselho de administração/presidência, de um lado, que estabelecem as diretrizes de atuação da companhia, e os diretores que as implementam - com a subordinação típica que advém no contexto de uma relação de emprego, como parece pretender a peça recursal.

Ainda que não se partilhe de todo, assim, da versão do recorrente, tem-se, de modo incontestado, que a mesma unidade administrativa da Receita Federal, por meio de autoridades fiscais diversas, chegou a conclusões diametralmente distintas no que concerne a situações de fato que possuem um liame inequívoco de continuidade.

No processo 16327.720131/2014-78 foi reconhecido que os diretores em foco possuíam típica relação de emprego, e que a instituição bancária não havia recolhido todos os tributos atinentes a tal vínculo, sendo por tal feito autuada no ano-calendário 2009.

E, para os três anos-calendário imediatamente subsequentes, sem sequer justificar o porquê de tal radical mudança na apreensão dos fatos, o Fisco considerou que a relação preponderante, para esses mesmos diretores, é a estatutária, conforme consta nos presentes autos.

Importa asseverar que a Administração Pública deve observar o princípio da vedação às posturas contraditórias, projeção dos princípios da boa-fé e da segurança jurídica no que tange ao comportamento do Estado perante os administrados.

Inaceitável, desse modo, que autoridades fiscais da mesma unidade administrativa fazendária tenham orientação diversa e contraditória acerca de circunstâncias de fato e de direito essencialmente similares, sem que seja veiculada qualquer justificativa para tal mudança.

Se a própria fiscalização não tem uma percepção inequívoca sobre os fatos examinados, ou seja, deixa de estabelecer conclusivamente se a vigência do vínculo de emprego é ou não mera formalidade, e se existe subordinação ou não nesse contexto, não deve o contribuinte suportar o ônus decorrente de tal comportamento contraditório ou indeciso.

Frente a tais considerações, mormente as especificidades apontadas, deve ser dada razão ao recorrente no sentido de considerar-se ser prevalente, no que tange aos diretores em comento, a condição de empregados.

E, tendo o levantamento PA "Participação Administradores" como pressuposto legal o entendimento de que esses diretores tratam-se de contribuintes individuais, deve ser ele cancelado.

Da participação nos lucros ou resultados paga aos empregados.

Consoante narrado, a caracterização como salário de contribuição das verbas pagas a título de PLR aos empregados foi baseada nos seguintes fatos:

- Ausência de participação do sindicato nos programas próprios de 2009 (vigência prorrogada para 2010) e 2011;
- Pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil nos anos 2010, 2011 e 2012;
- Existência de planos concomitantes para pagamentos da PLR nos anos de 2010, 2011 e 2012;
- Ausência de regras claras nos planos próprios dos anos 2010, 2011 e 2012.

Realmente, o sindicato da categoria não participou do programa próprio de 2009, prorrogado para 2010, e também do programa de 2011, apesar de ter sido convidado para tanto mediante notificações extrajudiciais. Isso, porque considerou a via de negociação estabelecida no inciso I do art. 2º da Lei nº 10.101/00 inconstitucional (fls. 957 e ss).

Contudo, não há como concordar com a assertiva do recorrente de que, diante de tal recusa, "se viu obrigado a prosseguir com a negociação diretamente com a Comissão de Empregados", pois reza o art. 2º da Lei nº 10.101/00 (edição vigente à época):

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.

Diante desses preceitos, resta hialino que há dois tipos de procedimentos alternativos, igualmente válidos, para a negociação do PLR, quais sejam, comissão escolhida pelas partes ou convenção/acordo coletivo, havendo em ambos, necessariamente, a participação da entidade sindical.

O exame da situação revela ser inverídica a ilação do contribuinte no sentido de que o sindicato se recusou "a tutelar o interesse de seus sindicalizados". Muito pelo contrário, buscou expressamente não prejudicá-los pois, em observância aos ditames do inciso II do art. 2º da Lei nº 10.101/00, asseverou (fl. 959):

Diante do exposto, o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de São Paulo **propõe que o Programa de Participação nos Resultados seja disciplinado através de Acordo Coletivo de Trabalho, colocando-se à disposição do Banco para implementar negociações efetivas, que viabilizem o acompanhamento e aferição dos critérios utilizados no Programa de**

Participação nos Lucros e Resultados, garantindo-se inclusive a divulgação e participação dos trabalhadores do Banco ABC Brasil S/A. (grifei)

Ou seja, quem se recusou a participar da negociação, à toda evidência, não foi o sindicato, que apontou forma alternativa e igualmente válida a produzir todos os efeitos para implementar o PLR, mas sim o contribuinte, que ficou renitente em não estabelecer negociação salvo se mediante comissão escolhida pelas partes, sua opção inicial. Respalhando constatação no mesmo sentido, acrescente-se, merece ser conferido o documento de fl. 686.

Houvesse o sindicato se recusado também a realizar acordo ou convenção, outra poderia ser a conclusão, mas não é o que está comprovado nos autos.

Por conseguinte, não estando o procedimento escolhido pelo recorrente para implementação de seu PLR contemplado com a imprescindível participação do sindicato representante da categoria, os pagamentos de PLR lastreados em programas próprios sujeitam-se ao recolhimento das contribuições previdenciárias, tal como consta do lançamento.

Com relação à periodicidade de pagamento, de pronto, há que se ressaltar que, na aferição do cumprimento das regras de periodicidade de PLR, devem ser examinados *todos* os pagamentos efetuados a esse título, como bem firmado no § 2º do art. 2º mais acima transcrito, ainda que se verifique não possuam efetivamente tal natureza, como dantes foi constatado com relação aos pagamentos vinculados aos programas próprios do contribuinte.

A partir dessa premissa, merece ser reparado que os pagamentos realizados em mar/10, set/10, nov/10, mar/11 e set/11 referem-se a resíduos destinados a empregados desligados, de pequena monta e que não se prestam a aferir a observância da prescrição legal do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, que se transcreve:

Art.3ª 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.

§1º Para efeito de apuração do lucro real, a pessoa jurídica poderá deduzir como despesa operacional as participações atribuídas aos empregados nos lucros ou resultados, nos termos da presente Lei, dentro do próprio exercício de sua constituição.

§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.

Não obstante, verifica-se que em out/10, out/11 e set/12 foram realizados pagamentos a título de antecipação de PLR, os quais levaram ao não atendimento dos requisitos do § 2º encimado.

E, com a devida vênia dos entendimentos em sentido diverso, trata-se de critério claro e objetivo, segundo o qual, efetuados mais de dois pagamentos de PLR em dado ano civil, não há falar em aplicação da lei em tela. Como bem observado no recente Acórdão nº 9202-004.342 (j. 24/8/2016):

(...) não estamos tratando de limite de verba não tributada, mas sim de condição para fixação de sua natureza. Ora, o pagamento em menor periodicidade do que aquela definida em lei, tem o condão de dar natureza de complementação salarial à verba pretensamente paga a título de PLR.

Em consonância com essa correta compreensão, deve ser excluída da autuação, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos vinculados às convenções/acordos coletivos de trabalho, efetuados a título de PLR, desde que o total de pagamentos a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase - convenção, acordo ou programa próprio - tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e periodicidade superior a um semestre, não sendo incluídos na verificação desse total, observe-se, os já mencionados pagamentos realizados em mar/10, set/10, nov/10, mar/11 e set/11, por referirem-se a resíduos destinados a empregados desligados, de pequena monta.

No tocante aos pagamentos terem sido realizados com base em dois planos, dissinto, entretanto, do entendimento da autoridade lançadora no sentido de que tal feito seria incompatível com os termos do *caput* do art. 2º da Lei 10.101/00, mais acima transcrito.

Tal disposição, em que pese a compreensível divergência de entendimentos sobre sua exegese, não me parece veicular restrição ao número dos tipos de negociações a serem firmadas com vistas a pactuar o PLR, mas sim destinar-se a estabelecer quais são esses tipos alternativos, sem entrar no juízo de serem necessariamente, reciprocamente excludentes, ou não.

Veja-se que é perfeitamente possível que certo plano, negociado em comissão, preveja o pagamento no primeiro semestre do ano-calendário, enquanto em outro, plano acertado via acordo coletivo, prescreva-se pagamento anual ao final desse mesmo ano.

Tal situação, por si só, não parece ser o bastante para desconsiderar a efetividade de qualquer das duas avenças, respeitadas as demais condições previstas na legislação. Ademais, o § 3º do art. 3º da Lei nº 10.101/00 admite a compensação entre planos próprios de PLRs e os decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho, o que parece indicar, sem maiores lucubrações argumentativas, que a lei contempla, a princípio, a possibilidade de convivência de dois tipos de planos de PLR.

Noutro giro, compreende-se que a análise da clareza e objetividade das regras atinentes aos planos próprios de PLR resta prejudicada pela completa ausência de participação do sindicato seja na sua formulação, seja na anuência quanto aos seus termos.

Reconhece-se que nos documentos acostados aos autos (fls. 768/796) na impugnação há indicativos de que existiam metas quantitativas e qualitativas por setor e individuais. Estão previstos "contratos de metas estabelecido" entre o empregado e a respectiva chefia, conforme a realidade de cada setor da instituição (Anexo I), e metodologias de apuração e distribuição dos resultados para fins de posterior distribuição da participação, conforme Anexo II.

Entendo que as metas acordadas, contudo, são genéricas e pouco claras, sujeitando-se à eventual manipulação por parte do recorrente quando da especificação objetiva e concreta das metas individuais.

No caso em espécie há que se chamar a atenção, além disso, que restar a fixação de metas a critério de negociação entre o funcionário e a respectiva chefia só seria admissível caso houvesse a efetiva participação do sindicato na negociação, admitindo e sancionando tal estipulação, o que não ocorreu. Observe-se que não há suporte para a tese de concordância tácita, insinuada pelo recorrente, face aos estritos comandos legais já mencionados.

Nesse rumo, não vê-se como considerar que os planos próprios atenderiam os pressupostos firmados nos § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, também sob esse enfoque.

Do valor pago ao ex-presidente do recorrente a título de indenização.

O recorrente pagou quantia a título de indenização a Tito Henrique da Silva Neto, o qual era, ao mesmo tempo, Diretor-Presidente do Banco e Vice-Presidente do Conselho de Administração. Renunciando ao cargo de Diretor-Presidente, ainda continuou como Vice-Presidente do Conselho de Administração. Sob qualquer das qualificações, é segurado obrigatório da previdência social como contribuinte individual, nos termos da alínea 'f' do inciso V do art. 12 da Lei nº 8.212/91.

Anoto, de início, que as alegações de nulidade por falta de motivação do lançamento não merecem prosperar, por restar claro o entendimento da autoridade fiscal tratarem-se as verbas em questão de remuneração creditada a qualquer título - no caso, indenizatório - a contribuinte individual, e que enseja o recolhimento das contribuições previdenciárias.

Quanto à verba em evidência, foi ela paga sob o pretexto de ser indenização ao referido quando de sua renúncia ao cargo de diretor-presidente do recorrente, face ao contrato de não concorrência e confidencialidade que lhe impediu de integrar o conselho de administração e/ou quadro de empregado de outros bancos, nos cinco anos seguintes.

Não se confunde ela com os *hiring bonus*, pois nestes há a prestação de serviços a se realizar após a contratação, enquanto que no presente caso a prestação de serviços como contribuinte individual já ocorreu. Também não parece razoável associar tal recebimento à atuação da pessoa física no Conselho de Administração, à míngua de evidências nesse sentido.

Quanto ao seu caráter indenizatório, também é fato que não recompõe patrimônio pré existente, do que decorre que o recebimento desses valores gera acréscimo patrimonial, tributável conforme legislação de imposto de renda. O STJ tem entendimento pacificado sobre a matéria, valendo citar recente acórdão prolatado no REsp nº 1.464.786/RS, j. 25/8/2015, no qual se reiterou incidir aquele tributo no caso de lucros cessantes.

Sob o prisma das contribuições previdenciárias, contudo, não se vislumbra de que modo possa ser vinculada à prestação de serviços previamente realizada junto à instituição financeira, pois está documentalmente estabelecido (fls. 858 e ss) tratar-se de compensação pelo fato de, a partir da renúncia ao cargo diretivo, não poder mais Tito Henrique da Silva Neto prestar serviços a outra empresa por determinado período de tempo, em virtude de cláusulas de não-concorrência e confidencialidade.

Nesse compasso, não corresponde a remuneração, não adequando-se ao conceito quer seja de salário, seja de ganho habitual em forma de utilidade ou de adiantamento, mas sim constituindo-se em valor eventual pago por liberalidade do recorrente, que se aproxima de indenização por perda de uma chance/lucros cessantes, e para a qual não há incidência de contribuições previdenciárias, por ausência de subsunção dos fatos às normas de regência desses tributos.

Por conseguinte, devem ser excluídos do lançamento os correspondentes valores de contribuições previdenciárias.

Dos juros de mora sobre a multa de ofício e do relatório de vínculos.

O *caput* do art. 161 do CTN assim dispõe:

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.

Na sistemática do CTN, a obrigação tributária principal é de ínsita natureza pecuniária, sendo composta por tributo e multa, nos termos do seu art. 113 e §§. Os arts. 139 e 142 do Código deixam claro que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, podendo ser assim, composto tanto por tributo quanto por multa. Destarte, o art. 161 supra, quando trata do crédito tributário, está tratando da obrigação principal revestida de exigibilidade, a qual, não paga no vencimento, está sujeita a juros de mora.

Portanto, a incidência dos juros em apreço sobre as multas que porventura componham o crédito tributário é preceito estabelecido no CTN. O legislador ordinário respeitou os parâmetros da lei complementar, ao regram no art. 61 da Lei nº 9430/96, que os débitos *decorrentes* de tributos e contribuições sofrem incidência de juros de mora. A saber, o termo "decorrente" significa consequente, ou seja, além do tributo propriamente dito, os débitos que lhe dele são resultantes, ainda que não necessariamente, tais como as multas de ofício proporcionais, as quais também deverão ser acrescidas dos juros.

Em consonância com esse entendimento, vale lembrar que o § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981/95, reza que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, categoria na qual se incluem, logicamente, as multas de ofício, sejam proporcionais ou lançadas isoladamente.

A jurisprudência do STJ consolidou-se nesse sentido, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp nº 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012) :

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido. (grifei)

Do REsp nº 1.129.990/PR (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14/9/2009) convém colacionar o seguinte trecho do Voto condutor, aclarando a questão:

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o

inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento.

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Por fim, deve ser observado que não foi lavrado qualquer termo processual mediante o qual tenha sido imputada responsabilidade aos sócios do contribuinte; de sua parte, o relatório de vínculos combatido tem caráter meramente informativo, consoante entendimento aprovado pela Segunda Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em sessão de 10/12/2012:

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

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe parcial provimento, para: a) deve ser excluída da autuação, para cada empregado, a exigência baseada nos pagamentos vinculados às convenções/acordos coletivos de trabalho, efetuados a título de PLR, desde que o conjunto total de pagamentos realizados a esse título, independentemente do instrumento que lhes embase, tenham sido efetuados com periodicidade de até duas vezes ao ano e periodicidade superior a um semestre, nos termos prescritos no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101/00, não sendo incluídos na verificação desse total os pagamentos realizados em mar/10, set/10, nov/10, mar/11 e set/11, discriminados neste voto; b) quanto aos valores associados à indenização paga ao ex-presidente do recorrente, excluí-los do lançamento.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson

Voto Vencedor

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Redator Designado

Como de costume, o voto do ilustre Conselheiro Ronnie Soares Anderson está muito bem fundamentado.

Todavia, este Colegiado, após ampla discussão, divergiu do seu entendimento no tocante aos tópicos a serem tratados a seguir, tendo cabido a este Conselheiro a redação do voto vencedor.

1 Da ausência de participação do sindicato

Nesse tocante, o eminente Relator entendeu ser inverídica a afirmação de que o sindicato teria se recusado "*a tutelar o interesse de seus sindicalizados*", pois, ao contrário, o sindicato teria apontado uma forma alternativa e igualmente válida para implementar a PLR.

Pois bem.

Conforme preleciona o art. 2º da Lei 10101/2000, que regulamentou, no plano infraconstitucional, a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, tal participação será objeto de negociação mediante comissão paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; ou por convenção ou acordo coletivo.

Para fins de ilustração, transcreve-se o dispositivo:

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

Veja-se que a lei não privilegia e nem cria nenhum tipo de hierarquia entre os procedimentos previstos (comissão paritária, convenção ou acordo coletivo), prevendo, *a contrario sensu*, a utilização de qualquer um deles ("*mediante um dos procedimentos a seguir descritos*").

Examinando-se o caso concreto, mormente as provas colhidas pela fiscalização e também as produzidas pela recorrente já na peça de impugnação, é de fundamental importância observar que o Sindicato foi intransigente e que, mesmo após

cientificado e intimado, simplesmente se recusou a indicar um representante para participar da comissão paritária.

De acordo com a lei, a comissão é formada por representantes de ambas as partes, inclusive dos trabalhadores, de maneira que a imposição sindical, de estabelecer as normas da PLR mediante acordo coletivo somente pode ser interpretada como intransigência.

E mais, a afirmação do sindicato, de que a via eleita seria inconstitucional, não resiste ao fato de que o inc. I do art. 2º da Lei permanece sem qualquer declaração de inconstitucionalidade pelo órgão competente (o Judiciário), surtindo, pois, seus efeitos jurídicos no mundo fenomênico.

Vale destacar, nesse contexto, os documentos 8 a 15, em anexo à impugnação, que demonstram a recusa da citada entidade em indicar um representante para participar da comissão.

Mas não é só.

A comissão paritária tem ampla possibilidade de estabelecer regras mais consentâneas com a realidade da empresa e de seus trabalhadores, uma vez que, estando próxima do seu cotidiano, pode inclusive ter melhores condições de prever os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, bem como os seus programas de metas, resultados e prazos.

Por outro lado, a atitude do sindicato jamais poderia obstaculizar os direitos dos trabalhadores ao recebimento da PLR e, por consequência, servir de fundamento para a tributação.

A participação do trabalhador nos lucros ou resultados da empresa não é apenas um instrumento de integração entre o capital e o trabalho, mas também um direito social do trabalhador.

Os direitos sociais visam a criar as condições materiais necessárias ao alcance da igualdade real entre o dono do capital e o trabalhador.

Segundo José Afonso da Silva, *"são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais"* (Curso de Direito Constitucional Positivo, 12ª ed., rev., Malheiros Editores, 1996, p. 277, com destaques).

Buscando igualar o empregador e o trabalhador, a Constituição outorgou a este o direito à participação nos lucros ou resultados e na própria gestão da empresa.

Não fosse a Constituição e a consequente regra imunizante, é óbvio que o trabalhador não teria as condições materiais necessárias para participar dos lucros ou resultados, os quais, por consectário lógico, decorrem do capital do qual ele não é dono.

Toda interpretação, portanto, deve partir desse iniludível pressuposto, a fim de assegurar a máxima eficácia da norma constitucional.

No bojo do PAF 13609.720205/2012-50, o ilustríssimo Conselheiro Cleberson Alex Friess, frisou que *"a recusa do sindicato sem motivos plausíveis para participar da negociação, a despeito de ter havido comunicação pela empresa para a*

indicação de um representante a fim de integrar a comissão eleita, não autoriza que se reconheça, por si só, a invalidade do acordo firmado devido à falta de participação do sindicato da respectiva categoria".

Logo, e por todos esses fundamentos, ousa-se divergir do voto do preclaro Relator neste ponto.

2 Da periodicidade dos pagamentos

Nesse particular, o Relator entendeu que, para cada empregado, devem ser excluídos da autuação os pagamentos efetuados até duas vezes ao ano e com periodicidade mínima de seis meses, descaracterizando-se como participação todos os pagamentos, por empregado, que não atendam a essa condição cumulativa.

Entende-se, todavia, que essa não é a interpretação mais adequada da lei.

Vigente à época dos fatos geradores, assim dispunha o § 2º do art. 3º da Lei 10101/00:

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.

Como se vê, a PLR somente podia ser paga duas vezes por ano e desde que respeitasse um intervalo mínimo de seis meses.

A norma, entretanto, em nenhum momento dispôs que o descumprimento da periodicidade permitiria a descaracterização de todo o plano, nem mesmo por empregado. Ademais, o que se disse no tópico anterior, quanto à máxima eficácia da norma constitucional, é igualmente aplicável nesse contexto.

Em sendo assim, apenas as parcelas tidas por irregulares devem sofrer a tributação, e não todas as parcelas por empregado.

O STJ já enfrentou essa matéria, tendo-o feito nos seguintes termos:

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

[...]

7. O Banco realizou pagamentos aos empregados de modo absolutamente contínuo durante nove meses, de outubro de 1995 a junho de 1996, o que implica submissão à contribuição previdenciária, nos termos do art. 3º, § 2º, da Lei 10.101/2000 (conversão da MP 860/1995) c/c o art. 28, § 9º, "j", da Lei 8.212/1991.

[...]

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

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

Deste Colegiado, pode ser citado o seguinte precedente:

[...]

PLR. PERIODICIDADE. DESCUMPRIMENTO DA LEI DE REGÊNCIA. TRIBUTAÇÃO DAS PARCELAS EXCEDENTES.

Quando se observa que o sujeito passivo não cumpriu a periodicidade legal para pagamento da PLR, deve-se tributar apenas as parcelas pagas em desconformidade com a Lei n. 10.101/2000.

[...]

(CARF, PAF 16327.721264/201208, Acórdão 2402-005.011, sessão de 17 de fevereiro de 2016, Relator Kleber Ferreira de Araújo).

Expressando-se de outra forma, para cada semestre civil, a tributação deve incidir apenas a partir do segundo pagamento efetuado a um mesmo segurado.

3 Conclusão

Diante do exposto, vota-se no sentido de excluir do lançamento relativo à PLR paga aos empregados as parcelas pagas em conformidade com a lei, acompanhando-se o Relator nas demais matérias, nos termos deste voto.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci