



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.722577/2012-46
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº **9202-010.029 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 27 de outubro de 2021
Recorrentes SANTANDER BRASIL TECNOLOGIA S.A. E
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO ESPECIAL. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. ANÁLISE SOBRE CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados.

PLR - PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NO LUCRO E NOS RESULTADOS. REQUISITOS. ACORDO PRÉVIO.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação no lucro ou nos resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica. Constitui requisito legal que as regras do acordo sejam estabelecidas previamente, portanto não há como acatar-se instrumento firmado somente após o exercício a que se refere.

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 EM DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 108. Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.'

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencido o conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa

(relator), que conheceu. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso. Acordam ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Joao Victor Ribeiro Aldinucci e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, apenas quanto às matérias referentes à PLR.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa – Relator

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Milton da Silva Risso - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recursos Especiais interpostos por SANTANDER BRASIL TECNOLOGIA S/A e FAZENDA NACIONAL em face do Acórdão n.º 2401-004.760, proferido na Sessão de 6 de abril de 2017, e que deu provimento parcial ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

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.

O Acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. SÚMULA CARF N.º 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 n.º 103)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTOS MAIS DE DUAS VEZES NO MESMO ANO CIVIL OU EM PERIODICIDADE INFERIOR AO PREVISTO NA LEI n.º 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 N.º 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 n.º 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 n.º 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.

O Recurso do contribuinte visava discutir as seguintes matérias: **a) PLR - Pactuação prévia - Legislação interpretada de forma divergente: art. 2º, § 1º, da Lei nº 101.101/2000 - Paradigmas 2402-004.109 e 2301-003.733; b) PLR - Diretores não empregados - Legislação interpretada de forma divergente: arts 2º e 3º da Lei nº 10.101/2000 - Paradigmas: 2403-002.158 e 2403-002.336; c) Não incidência de contribuição previdenciária sobre verbas pagas sem habitualidade - Legislação interpretada de forma**

divergente: arts 22, inciso I e 28, inciso I, da Lei nº 8.212/1991 - Paradigmas: 2301.003.381 e 2403-002.244. d) Juros de mora sobre multa de ofício - Legislação interpretada de forma divergente: Art. 61 da Lei nº 9.430/96 e art 161 do Código Tributário Nacional - Paradigmas: 9202-002.600 e 9101-000.722 e) Da vedação à retroatividade de lei para aplicação de multa mais gravosa - Legislação interpretada de forma divergente: art. 105 do CTN - paradigmas 3202-001.106 e 9303-005.880. Em exame preliminar de admissibilidade, contudo, somente tiveram seguimento as matérias a) **PLR - Pactuação prévia; b) **PLR - Diretores não empregados**; e d) **Juros de mora sobre multa de ofício.****

Em suas razões recursais, a contribuinte alega, sobre a primeira matéria - **PLR - Pactuação prévia** – em síntese, que embora os ACTs tenham sido assinados no decorrer e no curso dos exercícios a que se referiam, é fato que as metas para recebimento da PLR já eram de amplo conhecimento dos funcionários; que os acordos tinham metas semelhantes as de planos anteriores; que o PPr 2008 apenas renovou as disposições dos ACT's 2006/2007; que com o adventos dos PPR's (2009 e 2010) as metas para recebimento de PLR passaram a ter por base um índice distinto, entretanto, a despeito da alteração do índice, as metas eram muito semelhantes às doas acordos próprios dos anos anteriores; que ao contrário do que alega a fiscalização, o art. 2º, § 1º da Lei nº 10.101/00 não condiciona a legitimidade da PLR a um programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente; que analisando a letra do referido dispositivo, verifica-se que a legislação não impôs ao contribuinte a necessidade de observância dos critérios e condições constantes dos incisos I e II, § 1º do referido dispositivo, que seriam meras sugestões do legislador; que o acordo prévio nada mais é do que uma sugestão, que esse é o entendimento do próprio CARF, conforme jurisprudência que cita.

Sobre a segunda matéria - **PLR - Diretores não empregados** – a contribuinte aduz que a matriz constitucional da PLR é o art. 7º, inciso XI, que trata do direito dos trabalhadores; que o conceito de trabalhador é vinculado na Consolidação das Leis do Trabalho e definida como “toda pessoa física que prestar sérvios de natureza não eventual a empregador, sob a dependência deste e mediante salário”; que essa definição deixa claro que o conceito de trabalhador não se restringe a empregado; que, portanto, diretores não empregados enquadram-se na categoria de trabalhadores; que o próprio CARF já firmou entendimento nesse sentido, conforme jurisprudência que cita; que o intento do legislador foi estabelecer o comprometimento e a colaboração dos trabalhadores em função da empresa, sejam eles empregados ou não; que a própria Constituição, em seu artigo 7º, coíbe a diferenciação defendida pela Fiscalização; que os administradores não empregados concorrem com os empregados na geração dos lucros. Sustenta, por fim, que a lei específica a que se refere o art. 28, § 9º, “j”, da Lei nº 8.212, de 1991, no que se refere aos administradores não empregados é a Lei nº 6.404, de 1.976, que prevê expressamente o pagamento de PLR aos administradores.

Finalmente, sobre a matéria - **Juros de mora sobre multa de ofício** - a contribuinte sustenta que exigência carece de base legal; que o § 3º, do art. 61, da Lei nº 9.430, de 1.996 é claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado; que os débitos a que se refere o § 3º são aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no caput, que não podem ser confundidos com as multas; que a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições, somente pode se referir a débitos não lançados, visto que normatiza a incidência sobre estes de multa de mora; que corroborando essa interpretação, o artigo 43, da Lei nº 9.430, de 1.996 prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente.

A fazenda Nacional apresentou Contrarrazões nas quais defende o não conhecimento do recursos por falta de demonstração da divergência e por ausência de similitude fática. Especificamente sobre a matéria 'Juros sobre Multa de Ofício', aduz que a matéria foi objeto da súmula CARF n.º 108, aplicando-se ao caso a vedação do art. 67, § 3º, do CARF. Quanto ao mérito, defende a manutenção do Acórdão Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

O Recurso da Fazenda Nacional visa discutir a seguinte matéria: **PLR – pagamento em mais de duas parcelas.**

Em exame preliminar de admissibilidade, a Presidente da Câmara de origem negou seguimento ao apelo. A Fazenda Nacional opôs Agravo, os qual foi acolhido, dando seguimento ao recurso.

Em suas razões recursais a Fazenda Nacional aduz, em síntese, é PLR apenas o numerário pago aos empregados nos termos previstos na lei a que se refere o art. 7º, inciso XI da Constituição, que é a Lei n.º 10.101, de 2000; que pela lei são necessários o cumprimento de dois requisitos cumulativamente, para a aquisição do benefício: que o plano tenha regras claras e objetivas e que não seja pago com periodicidade inferior a um semestre civil ou mais de duas vezes no mesmo ano civil; que no caso, o requisito da periodicidade não foi observado pelo contribuinte; que o próprio art. 28, § 9.º, da Lei n.º 8.212/91 é expresso ao verberar que a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa não integram o salário de contribuição apenas nos casos em que paga ou creditada de acordo com lei específica, o que não foi o caso dos presentes autos.

A contribuinte tomou ciência do Acórdão de Recurso de Ofício e Voluntário, do Recurso Especial da Procuradoria, do despacho de Admissibilidade do Recurso Especial e do Despacho de Agravo em 15/01/2018 (AR. e-fls. 918) e. em 29/01/2018 (e-fls. 920) apresentou as Contrarrazões de e-fls. 1.014 a 1.031 nas quais defende, inicialmente, o não conhecimento do recurso. Aduz, em síntese, que a PGFN adotou a premissa equivocada de que o Acórdão Recorrido teria mantido a autuação apenas sobre as parcelas tidas por "excedentes", por entender que os ACTs não teriam qualquer vício além da pretensa violação da regra de periodicidade; que incorreu em claro equívoco a PGFN, pois não é disso que tratou o v. Acórdão Recorrido; que em verdade, o Acórdão Recorrido analisou a alegada 3ª parcela de PLR tida por excedente, pela D. Fiscalização, e verificou não ser de fato uma 3ª parcela de PLR, mas, comprovadamente, uma diferença prescrita pela própria CCT, inclusive compelindo a Recorrida ao seu pagamento; que tanto é assim, que não se manteve a autuação sobre esta parcela, como pressupôs a PGFN, mas se cancelou o lançamento sobre a PLR fundada em CCT; que o RESP, portanto, é inepto e não poderia ter sido admitido por meio do Agravo; que não se tratou de "flexibilizar" à regra de periodicidade para admitir mais pagamentos do que a lei permitiria, mas de adequar a compreensão do caso concreto à da legislação de regência; que, de fato, enquanto nos acórdãos paradigmas se analisou a incidência previdenciária em relação às parcelas excedentes, no presente caso a a turma a quo analisou a higidez de todos os pagamentos efetuados pela Recorrida com base no CCT, para concluir que as parcelas de 06/2009 e 07 /2009 não representavam excedentes; que não há qualquer análise, no presente caso, sobre a (não) incidência sobre eventuais terceiras parcelas e, por tal razão, não há similitude fática entre o recorrido e os paradigmas.

A contribuinte alega também que não haveria interesse recursas da Fzenda Nacional e que o recurso visa discutir o conjunto probatório, o que não se admite.

Quanto ao mérito, defende a higidez do PLR e defende a manutenção do Recorrido com base, em síntese, nos seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Pedro Paulo Pereira Barbosa, Relator.

Começo pela análise do Recurso Especial da Procuradoria, o qual foi apresentado tempestivamente. Quanto aos demais pressupostos de admissibilidade, contrariamente ao que defende a Contrarrazoante, penso que restou demonstrada a divergência. Como bem anotado no despacho de Agravo, tanto no acórdão recorrido quanto nos paradigmas, examinou-se lançamentos de contribuições previdenciárias sobre verbas pagas a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), envolvendo a discussão sobre o descumprimento do requisito da periodicidade, previsto no § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que estipula o máximo de dois pagamentos no ano e periodicidade mínima de seis meses; que em todos os julgados houve mais de dois pagamentos no ano civil, e apenas no caso do Recorrido se alegou que os pagamentos excedentes se referiam a complementos, ajustes ou adicionais relativos a uma das duas parcelas anteriores; que no acórdão recorrido, acatou-se os argumentos do sujeito passivo e entendeu-se que o pagamento extemporâneo se configurou em saldo remanescente da segunda parcela e que não foi descumprido o requisito da periodicidade, afastando-se, assim, o lançamento sobre toda verba daquela PLR; já nos paradigmas não se admitiu as ressalvas e se considerou que os pagamentos fora dos limites temporais ocasionam o descumprimento do critério da periodicidade e manteve-se o lançamento sobre toda a PLR. Resta, portanto, configurada a similitude fática. Também não procedem as alegações de ausência de interesse recursal e de que o recurso implica na necessidade de revolvimento de provas. Nem uma coisa, nem outra. O interesse recursal está em ver rediscutida matéria em relação à qual teria havido divergência de interpretação; e não se cogita de revolvimento de provas, pois a discussão devolvida ao Colegiado é se, objetivamente, tendo havido pagamentos em mais de duas parcelas, independentemente das alegadas razões para isso, deve ou não incidir a contribuição.

Conheço, pois do recurso.

Vencido quanto ao conhecimento, deixo de analisar o mérito.

Passo ao exame do recurso da contribuinte.

O recurso é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Dele conheço.

Quanto ao mérito, como visto, são três as matérias devolvidas para julgamento: **PLR - Pactuação prévia; PLR - Diretores não empregados; e Juros de mora sobre multa de ofício.**

Para o exame da matéria PLR – Pactuação Prévia – a contribuinte se insurge contra a posição do Acórdão Recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário nesta parte, sob o fundamento de que a assinatura dos PPRs referentes aos anos de 2008 e 2009, realizadas ao final de cada um dos períodos (31/12/2008 e 31/12/2009), descumpriam o requisito legal para a exclusão das verbas em questão do conceito de salário-de-contribuição.

Pois bem, o recurso restringe-se às parcelas pagas a título de PLR referente ao ano de 2009, mais especificamente às parcelas pagas no período de 08 a 11/2009, pois, de um lado, a exigência, relativamente ao período de 01 a 07 de 2009 foi afastada em razão da decadência, e de outro lado, a matéria discutida, conforme descrita acima, refere-se aos pagamentos feitos a título de PLR antes da formalização do acordo, que ser deu em 30/11/2009 e, portanto, alcançaria apenas os pagamentos feitos antes dessa data.

Frise-se, também, para que não parem dúvidas sobre este ponto, que, conforme ressaltado pela Contribuinte nas contrarrazões, o recurso especial, quanto a este item, não envolve os pagamentos referente ao PLR 2010 além da chamada “parcela D”, até porque o fundamento da autuação relativamente ao PLR 2010, exceto quanto à “parcela D” não foi a ausência de acordo prévio.

Pois bem, compulsando o acórdão de impugnação e o acórdão recorrido, verifica-se que o primeiro exonerou o crédito tributário referente ao principal no valor total de R\$ 2.371.602,97. Confira-se o dispositivo do Acórdão da DRJ:

Acordam os membros da 5ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, considerando:

- a) PROCEDENTE o lançamento do valor principal de R\$ 11.042.100,92, acrescido de juros moratórios (a calcular) e a multa de ofício de 75% correspondente a R\$ 8.281.575,69;
- b) EXONERADO do crédito tributário principal o valor de R\$ 2.371.602,97 (R\$ 13.413.703,89 – R\$ 11.042.100,92), acrescido de juros moratórios (a calcular) e multa de ofício de 75% correspondente a R\$ 1.778.702,28 (R\$ 10.060.277,97 – 8.281.575,69).

Registre-se que esse valor de R\$ 2.371.602,97 foi exonerado em razão da decadência, conforme o seguinte trecho do voto condutor do julgado:

Portanto, as exigências relativas às competências **01/2009 e 07/2009** já haviam sido alcançadas pela decadência antes do lançamento do auto de infração de DEBCAD nº 51.052.387-0, visto que na data em que a Autuada tomou ciência da referida autuação (14/08/2014, fl. 03) já havia decorrido mais de 5 anos a contar das citadas competências (01/2009 e 02/2009).

Por força da decadência, as exigências contidas no Levantamento I - PLR, referentes às competências 01/2009 a 07/2009, devem ser julgadas improcedentes.

Consequentemente, devem ser exonerados do auto de infração de DEBCAD nº 51.052.387- 0 os seguintes valores de contribuições lançadas, juntamente com os acréscimos legais aplicados sobre elas (juros e multa de ofício de 75%):

Já o acórdão recorrido negou provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, no mérito, deu-lhe provimento parcial apenas para exclusão dos valores decorrentes das seguintes verbas: (a) aviso prévio indenizado; e (b) os valores pagos a título de aluguéis, nos termos do voto do relator; (c) **a exclusão da PLR 2010 e da sua Parcela Adicional**. Confira-se o dispositivo do Acórdão Recorrido:

Acordam os membros do Colegiado, I) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício; II) com relação ao recurso voluntário, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recuso, para a exclusão dos valores decorrentes do aviso prévio indenizado; III) ainda com relação ao recurso voluntário, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para a exclusão da PLR 2010 e da sua Parcela Adicional. Vencido o Conselheiro Kleber que negava provimento com relação à Parcela Adicional do PLR 2010.

Como se vê, portanto, salvo os valores cuja exigência foi afastada em razão da decadência, o acórdão recorrido manteve o lançamento referente ao PLR 2009, ficando delimitado o alcance do recurso a essa parcela.

Quanto ao mérito, a respeito da necessidade de pactuação prévia, não há dúvida de que a Carta Magna delegou à lei a atribuição de definir as regras acerca da participação nos lucros ou resultados, o que foi feito por meio da Lei n.º 10.101, de 2001, que assim determina:

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

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Do conjunto de regras acima estabelecidas, deduz-se que o cumprimento do §1º, do art. 2º, ou seja, o estabelecimento de regras claras e objetivas, bem como de mecanismos de aferição, e principalmente a fixação prévia de metas e resultados, requer que o pacto ocorra antes do início do exercício a que se refere, do contrário os empregados sequer saberiam o quanto teriam de se esforçar, e qual seria a compensação por esse esforço.

Note-se que a expressão "pactuados previamente" é inequívoca: o pacto deve ser feito antes da implementação do programa e do seu pagamento; primeiro se negocia e estabelece os parâmetros do programa, depois se realiza as aferições, etc e o conseqüente pagamento. É óbvio, portanto, que pagamentos a título de PLR realizados antes da formalização do acordo não atendem ao requisito da pactuação prévia.

E nem se diga que os empregados conheciam os termos do acordo, que o programa repetia regras de programas anteriores, pois cada programa deve ser analisado ser analisado individualmente e com base nos instrumentos formais que o constituem.

A jurisprudência deste Conselho é firme nesse sentido. Cito como exemplo recente julgado, de 22 de setembro de 2021, Acórdão n.º 9202-009.903, de relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, a saber:

PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (plr).
ASSINATURA DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.
IMPOSSIBILIDADE.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

Obviamente que no momento em que o pagamento de PLR foi efetuado, já haviam ocorrido as variáveis que determinaram o lucro e os resultados obtidos pela empresa, sem qualquer possibilidade de aferição acerca do alcance de eventuais metas.

Sobre a segunda matéria - **PLR - Diretores não empregados** - conforme relatório, discute-se a incidência de contribuição sobre parcela correspondente a PLR para Diretores Estatutários.

A questão não é nova neste Colegiado, que a enfrentou por diversas vezes.

O fundamento da autuação foi o de que a Lei n.º 10.101, de 2000 contempla apenas os segurados empregados e, portanto, os pagamentos feitos a diretores não empregados estariam incluídos do conceito de salário-de-contribuição, ou, dito de outro modo, não estariam excluídos do conceito.

De fato, para os contribuintes individuais, categoria na qual se enquadram os diretores não empregados, a definição de salário-de-contribuição é a seguinte:

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

[...]

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

O art. 22, III, da Lei n.º 8.212, de 1991, com redação dada pela Lei n.º 9.876, de 1.999, por sua vez, trata da contribuição patronal sobre a remuneração dos contribuintes individuais, nos seguintes termos:

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

(...)

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

O art. 28, § 9º, da Lei n.º 8.212, de 1991, estabelece as hipóteses de exclusão do conceito de salário-de-contribuição, e especificamente quanto à Participação nos Lucros e Resultados, remete a lei específica. Confira-se:

Art. 28 (...)

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10/12/97)

[...]

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

E é a Lei n.º 10.101, de 2001 que disciplina a participação dos trabalhadores nos lucros e resultados da empresa. Note-se: dos trabalhadores, dos empregados, não dos diretores. E não se diga que a lei específica que disciplina a participação nos lucros e resultados de diretores é a Lei n.º 6.404, de 1.976. A participação dos administradores de uma companhia no seu lucro, prevista na Lei n.º 6.404/1976, não se confunde com a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa prevista na Lei n.º 10.101/2000. São coisas distintas. Primeiramente, a participação prevista no § 1º, do artigo 152 da Lei n.º 6.404/1976, é restrita aos

administradores das sociedades anônimas, enquanto que a participação prevista na Lei n.º 10.101/2000 é devida pelas empresas a todos os seus empregados; depois, a legislação previdenciária exclui da incidência das contribuições sociais previdenciárias somente a participação dos empregados nos lucros/resultados da empresa paga em conformidade com a Lei n.º 10.101/2000, que contempla apenas os segurados-empregados.

No caso de Sociedades Anônimas, a remuneração dos administradores pode ser o “*pro labore*”, ou a participação nos lucros, conforme dispuser o estatuto social. A participação nos lucros é forma de remuneração pelo trabalho, conforme reza expressamente o art. 152, da Lei n.º 6.404, de 1.976. Confira-se:

Art. 152. A assembleia-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. (destaquei)

Esse dispositivo trata das formas de remuneração dos administradores e nada diz sobre a inclusão ou não da Participação nos Lucros e Resultados do conceito de salário-de-contribuição, matéria tratada por norma especial.

Ora, como vimos, o art. 28, § 9º, “j”, da Lei n.º 8.212, de 1.991 condiciona a exclusão dos pagamentos a título de PLR do conceito de salário-de-contribuição à observância da lei disciplinadora do benefício, que é a Lei n.º 10.101, de 2001, conversão, após sucessivas reedições, da Medida Provisória n.º 794, de 1994. É claro, portanto, que o pagamento da PLR e as condições para sua inclusão ou exclusão do conceito de salário-de-contribuição são dadas pela norma que disciplinam o dispositivo e não por qualquer outra, como a Lei n.º 6.404, de 1.976, como quer a Recorrente.

É que, vale repetir, os pagamentos feitos a título de Participação nos Lucros e Resultados feita aos diretores não empregados não é foram de remuneração do capital, mas do trabalho, portanto, possui natureza remuneratória.

Como referido acima, essa matéria já foi enfrentada por este Colegiado em diversas oportunidades. Como exemplo, cito o Acórdão n.º 9202-007.609, proferido na Sessão de 26 de fevereiro de 2019, de Relatoria da Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, assim ementada, no ponto:

PLR. PAGAMENTO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS A SEGURADOS SEM VÍNCULO DE EMPREGO. FALTA DE PREVISÃO DA SUA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INAPLICABILIDADE DA LEI 10.101/2000 EM DA LEI 6.404/76 DESCUMPRIMENTO DO ART. 28, § 9º, "J" DA LEI 8212/91.

Os valores pagos aos administradores (diretores não empregados) à título de participação nos lucros sujeitam-se a incidência de contribuições previdenciárias, por não haver norma específica que, disciplinando art. 28, § 9º, "j" da lei 8212/91, preveja a sua exclusão do salário-de-contribuição.

A lei 10.101/2000 não serve como subsídio para fundamentar a exclusão do conceito de salário de contribuição previsto no art. 28 da lei 8212/91, face em seu próprio art. 2º, restringir a sua aplicabilidade aos empregados.

A verba paga aos diretores/administradores não empregados possui natureza remuneratória. A Lei nº 6.404/1976 não regula a participação nos lucros e resultados, nem tampouco a exclusão do conceito de salário de contribuição.

A verba paga não remunerou o capital investido na sociedade, logo remunerou efetivamente o trabalho executado pelos diretores.

Não merece ser acolhida, portanto, a pretensão da Recorrente quanto a esta matéria.

Finalmente, sobre a outra matéria - **Juros de mora sobre multa de ofício** - a questão está pacificada no âmbito deste Conselho que editou a Súmula nº 108. Confira-se:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

A situação aqui tratada amolda-se perfeitamente ao caso, devendo ser aplicada a súmula, o que impõe o não provimento do recurso também quanto a esta matéria.

Ante o exposto, conheço do Recurso Especial da Procuradoria e, no mérito, dou-lhe provimento; e conheço do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, nego-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Paulo Pereira Barbosa

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso – Redator Designado

01 – Pedi vista na sessão anterior uma vez que foi levantada na tribuna virtual argumentos bem ponderados e em memoriais relativo à não similitude fática dos paradigmas Ac. 9202-004.342 e nº 2302-002.844 juntados pela Fazenda Nacional em sua peça recursal e que foram admitidos pela decisão de agravo datada de 31/10/2017.

02 – Contudo, após melhor avaliação da decisão recorrida e dos paradigmas entendo pelo não conhecimento do recurso da Fazenda Nacional, diante das ponderações da decisão recorrida que no meu entender com base no conjunto probatório reconheceu que os valores que teriam sido pagos em periodicidade acima da Lei, na realidade eram complementos dos valores do principal, *verbis*:

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.

(...) omissis

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 I, 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:

03 – Entendo que no caso, para o conhecimento do recurso haveria a necessidade de paradigma no mesmo sentido, avaliando ao menos o conjunto probatório similar e valorando a prova de forma contrária ao que exposto no voto recorrido.

04 – Pela análise do Ac. 9202-004.342 entendo que ele sequer entra nesse mérito tratando de forma bem objetiva a respeito da questão da falta de periodicidade.

05 – Em relação ao Ac. nº 2302-002.844 entendo que é que o mais se aproxima da questão quanto ao conhecimento quando trata *verbis*:

Relatório

A recorrente foi intimada do acórdão em 03 de janeiro de 2013 (fls. 221), tendo apresentado, em 01 de fevereiro de 2013, o Recurso Voluntário de fls. 225/244, no qual, reprisando parte dos argumentos da defesa, alega, em apertada síntese, que:

** Quanto aos fatos, descreve que promoveu pagamentos a título de PLR para seus empregados, nos anos-calendário de 2007 e 2008, em duas parcelas anuais, nos meses de junho e dezembro, cada qual referente a um semestre civil. Além disso, pagou ainda a parcela denominada “Adicional”, que corresponde a 8% (oito por cento) da variação em valor absoluto do crescimento do lucro líquido do exercício, em relação ao lucro líquido do exercício anterior, dividido entre os seus empregados em partes iguais, com limite individual de R\$ 1.800,00 (um mil e oitocentos reais). Este “Adicional”, por força de Convenções Coletivas de Trabalho – CCT’s realizadas nos meses de outubro de 2007 e novembro de 2008, foi*

parcialmente antecipado aos empregados. Em suma, cada funcionário recebeu dois pagamentos anuais a título de PLR e um pagamento referente à antecipação do “Adicional”. Diante de tal situação, entende equivocado o lançamento e a decisão a quo, pois o modo como foram “operacionalizados, por força das CCT’s, não alteraria sua natureza

** Ademais, ainda que se reconheça a irregularidade, a lei não estabelece consequência para tal fato. Para sustentar tal entendimento, cita a Orientação Jurisprudencial Transitória – SDI-I n.º 73, do Colendo Tribunal Superior do Trabalho;*

** Suscita ainda que eventual reconhecimento da irregularidade do adiantamento do referido “Adicional” não teria o condão desnaturar todas as parcelas pagas a título de PLR;”*

(...) omissis

Voto

No caso concreto, o objeto da discórdia cinge-se à incidência ou não de contribuição previdenciária sobre os pagamentos título de Participação nos Lucros, vez que efetuados em três ocasiões durante um mesmo ano civil.

Sustenta a autoridade fiscal e a decisão a quo que houve ofensa ao parágrafo segundo do artigo 3º da referida lei regulamentadora do instituto, a qual veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores (...) mais de duas vezes no mesmo ano civil.

Assim, descumprida a periodicidade dos pagamentos, a verba perderia a natureza jurídica de direito social insuscetível de tributação previdenciária.

Por outro lado, defende a recorrente que o modo como os pagamentos foram “operacionalizados, por força das CCT’s, não alteraria sua natureza jurídica”. Acrescenta também que não houve previsão de consequência legal para o descumprimento da periodicidade.

Em que pese a argúcia dos argumentos da recorrente, entendemos que, em razão da clareza do texto constitucional, que condiciona a desvinculação da parcela da remuneração aos termos da lei, qualquer ofensa aos condicionamentos normativos tem o condão de desnaturar seus pagamentos.

E isso ocorre até porque a regra é a integração de todas as parcelas pagas à remuneração. É só estarmos atentos ao conceito de salário-de-contribuição: artigo 28, I, da Lei n.º 8.212/91. Portanto, a exceção é a desvinculação e, a regra, a vinculação do pagamento à remuneração.”

06 – Mesmo que considerássemos que tais pontos se aproximam de eventual discussão sobre o tema, entendo que no caso, o paradigma sequer tratou da questão da prova uma vez que a decisão fundamenta que muito do contexto da defesa apresentada no caso, fora com base na “*argúcia dos argumento da recorrente*”, e entendeu que não houve a comprovação por parte do contribuinte.

07 - Ao contrário do caso concreto em que a C. Turma Ordinária se debruçou sobre as provas carreadas aos autos e decidiu pela comprovação da excepcionalidade do assunto afastando a exigência fiscal.

08 – No caso, entendo que para a análise do mérito seria necessário a revisão da prova, sendo que no caso a Turma Ordinária é soberana nesse aspecto, salvo em raras exceções quanto a valoração da prova, contudo não é o caso dos autos.

Nacional. 09 – Portanto, pedindo vênia ao I. Relator, não conheço do recurso da Fazenda

(assinado digitalmente)
Marcelo Milton da Silva Risso