



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

<b>Processo nº</b>	10680.723352/2011-40
<b>Recurso nº</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>2302-003.394 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	11 de setembro de 2014
<b>Matéria</b>	Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
<b>Recorrente</b>	FIDENS ENGENHARIA S/A.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

**AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ENTREGA DE GFIP COM OMISSÕES OU INCORREÇÕES.**

Constitui infração à legislação previdenciária a entrega de Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP com incorreções ou omissão de informações relativas a fatos geradores de contribuições previdenciárias. No período anterior à Medida Provisória nº 448/2009, aplica-se o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91, salvo se a multa no hoje prevista no artigo 32-A da mesma Lei nº 8.212/91 for mais benéfica, em obediência ao artigo 106, II, do CTN.

**PERÍCIA. INDEFERIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.**

A perícia tem, como destinatária final, a autoridade julgadora, a qual possui a prerrogativa de avaliar a pertinência de sua realização para a consolidação do seu convencimento acerca da solução da controvérsia objeto do litígio, sendo-lhe facultado indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Nesse sentido, sua realização não constitui direito subjetivo do contribuinte.

**PERÍCIA. INDICAÇÃO DE QUESITOS. DADOS DO PERITO.**

Considera-se não formulado o pedido de perícia, quando não indicados o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito. Art. 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. LIVRE ESTABELECIMENTO DE CONDIÇÕES. EXIGÊNCIA LEGAL RESTRITA A CLAREZA E OBJETIVIDADE DAS REGRAS. ABSENTEÍSMO.**

A Lei nº 10.101/2000 estipula que as regras devem ser “claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

adjetivas". É até discutível se a mera vinculação a índices como absenteísmo é a regra mais adequada para se "incentivar" o empregado. Todavia, esta não foi uma preocupação da lei que disciplina o PLR. Desde que estipule resultado, de forma clara e objetiva, não há base legal para a desconsideração da natureza jurídica do PLR. Em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exatamente para não interferir na liberdade de negociação e gerar interferências de índole subjetiva.

#### PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. DIRETORES NÃO EMPREGADOS.

A Lei nº 10.101/2000 em momento algum faculta aos contribuintes individuais a percepção de PLR. Muito pelo contrário, no art. 2º expressamente se reporta aos "empregados". Portanto, não há lastro normativo que permita concluir que os administradores contribuintes individuais possam perceber participação nos lucros.

#### Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o lançamento quanto a valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados em desconformidade com a legislação, por descumprimento ao parágrafo 1º, do artigo 2º, da Lei n.º 10101/2000, ao não manter mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado com os empregados e porque não demonstrou as avaliações dos beneficiários da PLR complementar. Por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário mantendo o lançamento de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a contribuintes individuais a título de PLR. Quanto ao AIOA DEBCAD 37.339.390-3 (CFL 68), vencido o Conselheiro Relator na preliminar de não conhecimento de ofício da retroatividade benigna e por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para que a multa aplicada seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN.

(assinado digitalmente)  
LIEGE LACROIX THOMASI – Presidente

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liége Lacroix Thomasi (Presidente), Leonardo Henrique Pires Lopes (Vice-presidente), Arlindo da Costa e Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMAS

Silva, Juliana Campos de Carvalho Cruz, Fábio Pallaretti Calcini e André Luís Mársico Lombardi.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação da recorrente, mantendo os créditos tributários lançados.

Adotamos trechos do relatório do acórdão do órgão *a quo* (fls. 465 e seguintes), que bem resumem o quanto consta dos autos:

*Tratam-se de Autos de Infração - AI lavrados contra o sujeito passivo em epígrafe, cujos créditos tributários são os descritos a seguir:*

**AI DEBCAD nº 37.315.462-3**, com valor consolidado em 19/5/2011, de R\$ 2.137.612,48, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social, inclusive para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, **parte da empresa**.

**AI DEBCAD nº 37.315.463-1**, com valor consolidado em 19/5/2011, de R\$ 16.012,16, referente à exigência de contribuições destinadas à previdência social relativa à **parte dos segurados**.

**AI DEBCAD nº 37.339.389-0**, com valor consolidado em 19/5/2011, de R\$ 418.165,87, referente à exigência de contribuições destinadas a Outras Entidades e Fundos denominados **Terceiros** – Salário Educação (FNDE), INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE incidentes sobre a remuneração de empregados.

**AI DEBCAD nº 37.339.390-3**, no valor de R\$ 53.324,95, lavrado em 25/5/2011, por infringência ao que dispunha, na época da infração, a Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 32, inciso IV e § 5º, combinado com disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 225, inciso IV e § 4 (Código de Fundamentação Legal – **CFL nº 68**).

**AI DEBCAD nº 37.339.391-1**, no valor de R\$ 1.523,57, lavrado em 25/5/2011, por descumprimento de obrigação acessória estabelecida pela Lei nº 8.212, de 24/7/1991, artigo 30, inciso I, alínea “a” e Lei nº 10.666, de 8/5/2003, artigo 4º, caput, combinado com o disposto no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6/5/1999, artigo 216, inciso I, alínea “a” (Código de Fundamentação Legal – **CFL nº 59**).

*Os AI acima indicados, em razão de possuírem os mesmos elementos de prova, foram objeto de um único processo administrativo, em conformidade com o que dispõe o Decreto nº 70.235/1972, do artigo 9º, § 1º.*

Consta no relatório dos autos de infração (fls. 22/40):

**OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

*Os fatos geradores das contribuições lançadas são benefícios pagos ou creditados a segurados empregados e contribuintes individuais (diretores não empregados).*

Especificamente, foram pagos valores a segurados empregados, incluídos em folhas de pagamento, código 126, a título de participação nos lucros ou resultados nas competências 04/2008 e 05/2008. Esses valores estão identificados nos autos com o código de levantamento “PC – PLR Convênio” e no demonstrativo de fls. 41/49 (Anexo I – Participação nos Lucros Código 126).

*O sujeito passivo também efetuou pagamentos a alguns segurados empregados e contribuintes individuais (diretores não empregados), a título de Participação nos Lucros e Resultados, na competência 05/2008, incluído em folha de pagamento suplementar e confidencial, denominada “Folha de Pagamento Complementar – Maio de 2008”. Esses valores estão identificados nos autos com o código de levantamento “PR – PLR Folha complementar” e estão indicados no demonstrativo “Anexo II - Folha de Pagamento Complementar - Maio de 2008” (fls. 50/54).*

*Os pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados - PLR, consignados em Folha de Pagamento sob o código 126 - Participação nos Lucros e em “Folha de Pagamento Complementar – Maio de 2008” foram considerados como base de cálculo das contribuições devidas à previdência social porque foram efetuados sem observância das condições estabelecidas pela Lei nº. 10.101, de 19/12/2000 que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.*

*Durante o procedimento fiscal, o contribuinte apresentou a Convenção Coletiva de Trabalho 2006/2007, tendo como signatários o Sindicato dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção Pesada no Estado de Minas Gerais – SITICOP-MG (representando os trabalhadores) e, de outro lado, representando os empregadores, o Sindicato da Indústria da Construção Pesada no Estado de Minas Gerais – SICEPOT-MG.*

*Ao analisar os lançamentos contábeis referentes ao pagamento de PLR verificou-se que existiam valores registrados nas contas: “4010100005 – PLR Convênio”, “4010100009 – Participação nos lucros e resultados” e “5010100005 – Participação nos lucros e resultados”, que excediam as importâncias consignadas nas folhas de pagamento sob o código 126. Questionada sobre estas divergências, a empresa informou que eram decorrentes do pagamento de PLR a alguns segurados por meio de uma folha de pagamento complementar.*

Considerando-se a Convenção Coletiva de Trabalho 2006/2007 e aventando a hipótese de haver a opção por outro procedimento preconizado na Lei nº 10.101/2000, solicitou-se a apresentação do Regulamento da Participação nos Lucros ou Resultados – PLR por meio do Termo de Intimação Fiscal– TIF 02, datado de 1/4/2011. Para atender à solicitação, a empresa forneceu os seguintes documentos: Acordo complementar à Convenção Coletiva 2006/2007 denominado “PLR Global 2007 – Participação nos Lucros ou Resultados”; demonstrativo intitulado “Folha de Pagamento Complementar - Maio de 2008” (na qual constam, nome, cargo, valor bruto, imposto de renda retido na fonte e o valor líquido pago aos trabalhadores beneficiados); e correspondência explicando a não inclusão, em folha de pagamento, do PLR Complementar “em função da confidencialidade dos pagamentos efetuados”.

*Analisando todos os documentos apresentados conclui-se que a empresa possui dois critérios diferenciados para o pagamento da PLR de seus empregados.*

## **CÓDIGO DE LEVANTAMENTO PC**

O primeiro critério é o aplicado em relação aos pagamentos efetuados sob a rubrica **Participação nos Lucros (código 126)** lançada em folha de pagamento, nas **competências 04/2008 e 05/2008**. Tal verba foi paga conforme cláusula da CCT firmada entre SITICOP e SICEPOT, com **valores que variavam entre R\$ 267,00 e R\$ 400,00**.

*Pela análise desse documento, constatou-se que os pagamentos foram efetuados de acordo com o parágrafo primeiro da “Cláusula 43”, que estabelece como resultado “o menor índice de absentismo nas empresas a ser alcançado em todo o período, assim como, a redução dos índices de acidente de trabalho”. Tal conteúdo, bem como as condições para que cada empregado faça jus à PLR prevista na CCT não podem ser consideradas metas a serem perseguidas.*

A existência de garantia mínima (valor fixo que não é determinado pela atuação dos empregados) e a ausência de qualquer outro plano de metas e resultados a serem atingidos pelos empregados, estabelecido de forma clara afrontam o contido na Lei nº 10.101/2000, quando em seu artigo 2º, § 1º.

*Concluiu, a fiscalização, que os pagamentos de PLR baseados na CCT não possuem o caráter de participação nos lucros e resultados e que foram efetuados independentemente de qualquer meta ou resultado. Por essa razão foram considerados fatos geradores de contribuições previdenciárias.*

## **CÓDIGO DE LEVANTAMENTO PR**

*O outro critério de pagamento de verbas com a denominação de PLR é o que serviu de base para os pagamentos identificados na folha de pagamento complementar – 05/2008, conforme Acordo Coletivo de Trabalho – ACT (Complementar à Convênio Coletiva 2006/2007) denominado “PLR Global 2007– Participação nos Lucros ou Resultados”*

Ao analisar a “cláusula 2<sup>a</sup>” do referido ACT vislumbrou-se que o pagamento desta “PLR Complementar” destina-se a todos os denominados empregados elegíveis das obras e da sede da empresa. Os empregados elegíveis são então definidos na cláusula 3<sup>a</sup> – item 2” como sendo ocupantes de cargos de Diretoria, Gerentes, Engenheiros, Chefes Administrativos, Técnicos, Encarregados e Coordenadores de Áreas.

Constatou-se, que na competência em que se pagou este benefício, de um total de 1.401 empregados da empresa, somente 151 foram agraciados. A despeito do contido no ACT, diversos trabalhadores ocupantes dos cargos elegíveis tiveram tratamento diferenciado sendo que alguns não receberam o “PLR Complementar”. Dentre os que não receberam o benefício, citam-se: Alécio Custódio de Sales, assessor da diretoria, admitido em 2/5/1978, José da Conceição Balbino, controlador de custos, admitido em 2/8/2005, José Alcântara Alves, controlador de custos, admitido em 20/6/2005, Márcio Lobo Leite, engenheiro júnior, admitido em 1/12/2005, Ana Clara Marques Pinheiro, engenheira Júnior, admitida em 28/8/2006, Antônio Pereira de Oliveira, topógrafo II, admitido em 22/2/2005, Wilson José Ferreira, topógrafo II, admitido em 8/10/2004, Cláudio Melhem Carvalho Filho, gerente comercial, admitido em 1/9/1999 e José Ferreira de Lima, encarregado geral, admitido em 1/3/2006.

A ACT 2006/2007, na “cláusula quadragésima terceira”, § 2º, dispõe que somente faria jus à parcela de PLR o empregado que tivesse trabalhado na empresa por, no mínimo, oito meses completos no ano de 2007. No entanto, alguns empregados receberam a PLR sem terem trabalhado esse período. Como exemplo, citam-se: Adriano Verardo Fernandes da Silva, admitido em 15/10/2007, Antônio Alves da Silva, admitido em 1/12/2007, Silvia Aparecida de Oliveira, admitida em 7/12/2007, Sebastião Ramos Furtado, admitido em 1/11/2007 e Pedro Paulo Garcia Silva, admitido em 1/12/2007.

O pagamento do que seria a participação nos lucros e resultados foi efetuado sem critérios claros e transparentes, características que são realçadas pela existência de uma folha de pagamentos confidencial, conforme correspondência encaminhada à fiscalização. Concluiu-se que a empresa diferencia seus empregados ao estabelecer dois programas de PLR distintos efetuando pagamentos favorecidos para os empregados que ocupam cargos de dirigentes e empregados considerados de nível estratégico para o desenvolvimento e a consecução dos negócios da empresa.

Dessa forma, desvirtuou-se o objetivo mencionado no artigo inicial da Lei nº 10.101/2000, qual seja, o de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos da Constituição da República – CR, artigo 7º, inciso XI.

O contribuinte inclusiu entre os beneficiários do PLR Suplementar os contribuintes individuais (diretores não

empregados), Paulo Mário de Freitas Garcia, diretor operacional, Rodrigo Alvarenga Franco, diretor comercial e Sérgio Braz Guimarães, diretor administrativo financeiro.

A Lei 10.101, de 20/12/2000 e a Convenção Coletiva de Trabalho 2006/2007 prevêem o pagamento de PLR aos empregados das empresas integrantes da construção pesada no Estado de Minas Gerais. Não há previsão nesses instrumentos para o pagamento desse benefício a contribuintes individuais. Portanto, a PLR paga aos dirigentes, diretores não-empregados, integra a remuneração do contribuinte individual, não havendo previsão legal que a isente da base de cálculo das contribuições sociais para a seguridade social.

#### **CONTRIBUIÇÃO DOS SEGURADOS**

Como as quantias relativas aos fatos geradores considerados estão incorporando novos valores aos salários de contribuição já declarados pela empresa, novos cálculos foram efetuados para apurar o valor atualizado do desconto de segurados levando-se em conta: o acréscimo no salário de contribuição provocado pela incorporação dos novos valores, eventuais mudanças de faixa salarial quando da incorporação desses valores e as contribuições já descontadas e recolhidas. Nas planilhas “Anexo I – Participação nos Lucros (Código 126)” e “Anexo II – Folha de Pagamento Complementar – Maio de 2008” estão elencados todos os valores que trazem impacto à nova situação com os respectivos empregados e competências.

#### **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

##### **AI CFL 68**

A empresa omitiu os valores pagos a título de PLR nas GFIP enviadas e em razão disso foi aplicada a multa de R\$ 53.324,95 correspondentes a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, limitada, por competência, em função do número de segurados da empresa. O limite legal da multa estabelecido, por competência, em função do número de segurados da empresa foi apurado utilizando-se o multiplicador correspondente, constante no § 4º do artigo 32 da Lei 8.212/1991, pelo valor mínimo previsto no artigo 92 da mesma Lei. O valor mínimo foi atualizado para R\$ 1.523,57 conforme a Portaria Interministerial MPS/MF nº 568, de 31/12/2010, publicada no Diário Oficial da União - DOU de 3/1/2011. O cálculo da multa aplicada, bem como o comparativo decorrente da disposição no CTN, artigo 106, inciso II, alínea “c” em razão das alterações da legislação promovidas pela MP nº 449/2008 estão indicados nos demonstrativos Anexos III a V (fls. 55/57)

##### **AI CFL 59**

A empresa efetuou pagamentos a título de PLR, em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, sem efetuar o desconto da contribuição previdenciária devida por eles. Por essa razão foi aplicada multa de R\$ 1.523,57, conforme disposto no artigo 92 e 102 da Lei 8.212/1991 e RPS, artigo 283, inciso I, alínea “g”. O valor da multa foi atualizado pela Portaria Interministerial

Documento assinado digitalmente conforme nº 2.2012-24.001/2001  
Autenticado digitalmente em 18/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

*A fiscalização juntou aos autos cópias de documentos dentre os quais:*

(...)

*Cópia da CCT 2006/2007 (fls. 100/106), com vigência de 01/11/2006 a 31/10/2007 firmada em 17/10/2006, na qual consta dentre outros que:*

*CLÁUSULA QUADRAGÉSIMA TERCEIRA – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS Considerando as disposições da Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que facultam às entidades sindicais patronais e profissionais celebrarem instrumentos coletivos para a fixação de critérios para a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, o SICEPOT-MG, a Federação Nacional dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção Pesada e o SITICOP-MG resolvem estabelecer, através da presente convenção, os critérios para o recebimento desta verba pelos empregados integrantes da categoria da construção pesada no Estado de Minas Gerais, referente ao ano-base de 2007, observadas as condições descritas nos parágrafos seguintes.*

*Parágrafo Primeiro – Os convenientes elegem como resultado o menor índice de absenteísmo nas empresas a ser alcançado em todo o período, assim como a redução dos índices de acidente de trabalho.*

*Parágrafo Segundo - Somente fará jus à parcela de PLR o empregado que atenda a todas as condições adiante relacionadas:*

- a) que o empregado tenha trabalhado na empresa que conceder o benefício ora estabelecido, no mínimo, 8 (oito) meses completos no ano de 2007;
- b) que o empregado tenha comparecido com freqüência integral, em todos os meses trabalhados no ano 2007;
- c) que o empregado não tenha se ausentado do trabalho por qualquer período, por qualquer licença, salvo no caso de acidente do trabalho ou licença maternidade, no ano de 2007;
- d) que o empregado não tenha sido vítima de acidente de trabalho no ano de 2007, a que tenha dado causa ou contribuído para a sua ocorrência;
- e) que o empregado não tenha sofrido advertência pelo não uso do EPI ou punição por falta disciplinar aplicada pelo empregador, no ano de 2007.

*Parágrafo Terceiro – Os empregados representados pelo SITICOP-MG ou pela Federação Nacional dos Trabalhadores nas Indústrias da Construção Pesada e que atendam todas as condições definidas no Parágrafo Segundo, receberão, a título de participação nos lucros ou resultados das empresas, até o dia*

Documento assinado digitalmente conforme nº 1122002 de 24/08/2009  
Autenticado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMAS SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

10 de maio de 2008, a importância fixa total por empregado, a ser paga pelas empresas de acordo com a estratificação abaixo:

[...]

*Parágrafo Nono – As empresas interessadas na celebração de Acordo Coletivo sobre a participação nos lucros ou resultados diverso dos termos estipulados nesta Convenção poderão promover o Acordo mediante negociação com seus empregados, assistidos pelo SITICOP-MG, hipótese em que as condições previstas no Acordo Coletivo prevalecerão sobre aquelas estabelecidas na presente Convenção Coletiva.(grifo nosso)*

Cópia de Acordo Coletivo de Trabalho (fls. 107/111) pactuado entre o contribuinte a o SITICOP-MG, em 3/1/2007, que apresenta como objetivo disciplinar a implantação da PLR constante na cláusula 43<sup>a</sup> CCT 2006/2007. Esse documento denomina PLR Global 2007 os valores pagos aos empregados elegíveis das obras e sede da empresa discriminados em no item 2 da cláusula 3<sup>a</sup>. Consta nesse documento: que os agraciados receberão o valor determinado na ACT de forma complementar ao estipulado na Convenção Coletiva de Trabalho 2006/2007; que do montante do resultado a ser destinado à complementação da PLR, de 95% a 100%, será distribuído em função do resultado das metas e da contribuição individual dos empregados e que de 0% a 5% será utilizado para agraciar colaboradores dos cargos não abrangidos na lista contida no item 2 da cláusula 3<sup>a</sup> e, nesse caso o modo de aferição é a elaboração de um quadro de nomes com as respectivas avaliações de grau de contribuição para o resultado de sua área de atuação. Consta ainda que em relação aos cargos contemplados com a PLR complementar indicados no item 2 da cláusula 3<sup>a</sup> que o empregado deve ter no mínimo oito meses de trabalho. Há nesse documento uma meta econômica quantitativa por obra e sede e duas metas qualitativas: os profissionais constantes da PLR Global 2007 seriam avaliados de acordo com o grau de contribuição dos profissionais elegíveis nos contratos por seus respectivos gestores e seria levada em consideração a manutenção das certificações de qualidade (ISO e PBOPH).

(...)

O sujeito passivo foi cientificado da presente autuação em 25/5/2011, conforme assinaturas às fls. 3, 8, 13, 18, 19 e apresentou impugnações (fls. 116/388) em 22/6/2011 (...)

Como afirmado, a impugnação apresentada pela recorrente foi julgada improcedente, tendo a recorrente apresentado, tempestivamente, o recurso de fls. 492 e seguintes, no qual alega, em apertada síntese, que:

\* a recorrente pagou PLR por força de dois instrumentos distintos então em vigor: Convenção Coletiva de Trabalho e Acordo Complementar firmado entre a recorrente, o sindicato e a federação dos empregados, mediante autorização expressa contida na própria Convenção Coletiva de Trabalho (cláusula quadragésima terceira e seus doze parágrafos). A lei faculta a empregados e empregadores a estipulação de quaisquer critérios e condições, apenas

indicando, exemplificativamente os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade; bem como programas de metas, resultados e prazos. Destarte, havendo regras claras e objetivas, não há que se questionar o critérios e condições estipulados;

\* quanto ao PLR pago de forma complementar (Acordo Complementar), aduz que foi estabelecido PLR Global 2007 vinculado a resultados atingidos em face dos contratos/obras da recorrente, considerados individualmente, mediante critérios e condições previstos no próprio plano (item 4: “Metas Constantes do PLR Global 2007”), bem como os instrumentos de aferição de cada uma delas. Portanto, há regras claras e objetivas.

\* reconhece que foram efetuados pagamentos a empregados que não trabalharam no período de 2007 o tempo necessário de oito meses, que era condição para o recebimento da PLR. Todavia, o fez de forma espontânea, de acordo com o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, ou seja, certa de que poderia compensar as obrigações decorrentes de supervenientes Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho aos quais ditos empregados viessem a se sujeitar;

\* também reconhece que houve pagamento de PLR aos diretores não empregados, mas sustenta que tal entendimento não merece prosperar, pois teria natureza de distribuição de lucros, posto que não decorre da prestação de serviços e se trataria de ganho eventual. Outrossim, há direito à participação nos lucros a todos os trabalhadores, inclusive administradores contribuintes individuais;

\* necessidade de concessão de perícia para aferição do lucro no exercício de 2007, bem como do Resultado Gerencial do ano de 2007 e do Resultado Econômico Final – Pós IRPJ – Previsto x Real, referente ao ano de 2007, por se tratar de elementos que se entende importantes para o deslinde da controvérsia. Indica quesitos.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Relator André Luís Márscico Lombardi

**Prova pericial.** Alega a recorrente a necessidade de concessão de perícia para aferição do lucro no exercício de 2007, bem como do Resultado Gerencial do ano de 2007 e do Resultado Econômico Final – Pós IRPJ – Previsto x Real, referente ao ano de 2007, por se tratar de elementos que se entende importantes para o deslinde da controvérsia. Indica quesitos.

Ocorre que a recorrente descumpriu o artigo 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, que ora regulamenta todo o Processo Administrativo Fiscal no âmbito federal.

Com efeito, as disposições retro citadas exigem que, no caso de solicitação de perícias, no corpo da própria impugnação, devem ser indicados os “quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do seu perito”, sob pena de ser considerado não formulado (artigo 16, § 1º, do Decreto nº 70.235/72)

É verdade que o artigo 18 do Decreto nº 70.235/72 faculta a determinação de ofício da diligência ou perícia, quando entendê-las necessárias. No entanto, como se verá adiante, não há que se cogitar de maiores investigações sobre as questões de que tratam os autos, os quais estão devidamente instruídos. Outrossim, consigne-se que, diferentemente do que pretende a recorrente, a realização da prova pericial não constitui direito subjetivo do contribuinte, pois, em razão do livre convencimento motivado, compete ao julgador deferi-la, se entendê-la necessária.

Assim, sendo a prova pericial forma inadequada de comprovação da questão controvertida e considerando-se que a recorrente descumpriu requisitos necessários ao seu pleito, conclui-se que não deve ser deferido o pedido de perícia.

**Participação nos Lucros ou Resultados.** A desvinculação da participação nos lucros ou resultados da remuneração decorre de um rearranjo histórico das próprias funções da legislação social, que surge como um direito exclusivamente protetor ou tutelar e desenvolve-se, a partir das crises econômicas, principalmente, como um direito que, a par da tutela ou proteção, visa ainda atender a interesses da gestão da organização empresarial e, consequentemente, preservar ou até mesmo estimular o desenvolvimento econômico (nesse sentido: Nascimento, Amauri Mascaro. *Iniciação ao direito do trabalho*. 33ª ed., São Paulo: LTr, 2007, p.43-57). Nesse sentido, pode-se afirmar que a norma flexibilizadora, além de constituir um direito social do trabalhador, tem ainda a função de incentivar o progresso econômico da empresa e do país.

Reforçam e acrescem à nossa argumentação as palavras do Conselheiro Mauro José Silva:

*O dispositivo constitucional que concede aos trabalhadores o direito à participação nos lucros ou resultados pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito, o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art.*

*1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, inciso I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “avanço no sentido do capitalismo social” (Ministro Lewandowski, RE 398.284), que contribuiria para a “humanização do capitalismo” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com os seus atores sociais, com os seus protagonistas (Ministro Carlos Britto, R\$ 398.284).*

(SILVA, Mauro José. A participação nos lucros ou resultados e as exigências da regulamentação da imunidade em relação às contribuições previdenciárias. Revista dialética de direito tributário n. 193. São Paulo, out. 2011, p. 118.)

Como bem apontado na decisão de primeiro grau, a Lei 10.101/2000 estabelece os contornos gerais da participação nos lucros, ou resultados. E assim o faz para dar efetividade ao direito social estatuído no artigo 7º, XI, da CF:

#### **Constituição Federal:**

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

*(...)*

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

*(destaques nossos)*

Assim, em que pese seu caráter flexibilizador, é preciso reconhecer que a PLR está condicionada aos critérios e pressupostos definidos em lei.

Feita esta breve introdução, é preciso considerar que, no caso em comento, a autoridade fiscal e a decisão *a quo* sustentam que:

(i) Não consta da Convenção e do Acordo Coletivo quais seriam os índices de absenteísmo e de acidentes de trabalhos nas empresas pactuantes e qual seria a redução necessária relativamente a tais índices. Sendo assim, mesmo com aumento dos níveis de absenteísmo e de acidentes do trabalho, haveria a percepção da PLR;

(ii) o PLR complementar previsto em Acordo Coletivo de Trabalho não identifica com clareza os beneficiários, pois há a possibilidade de elaboração de quadro de nomes com as respectivas avaliações do grau de contribuição para o resultado na sua área de

(iii) o PLR complementar não indica a contribuição esperada individualmente ou por cargo e inexiste previsão de quais elementos seriam considerados pelos gestores em sua avaliação, restando impossibilitado o acompanhamento dos empregados;

(iv) foram efetuados pagamentos a contribuintes individuais;

(v) receberam PLR trabalhadores que não cumpriam o requisito da Convenção Coletiva de terem trabalhado por pelo menos oito meses completos no ano de 2007;

(vi) o PLR complementar não foi pago a diversos trabalhadores indicados como beneficiários no Acordo Coletivo de Trabalho.

Por outro lado, defende a recorrente que a lei faculta a empregados e empregadores a estipulação de quaisquer critérios e condições, apenas indicando, exemplificativamente os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade; bem como programas de metas, resultados e prazos. Destarte, havendo regras claras e objetivas, não há que se questionar o critérios e condições estipulados. Quanto ao PLR pago de forma complementar (Acordo Complementar), aduz que há regras claras e objetivas consistentes na vinculação a resultados atingidos em face dos contratos/obras da recorrente, considerados individualmente, mediante critérios e condições previstos no próprio plano (item 4: “Metas Constantes do PLR Global 2007”), bem como os instrumentos de aferição de cada uma delas. Mesmo reconhecendo que foram efetuados pagamentos a empregados que não trabalharam no período de 2007 o tempo necessário de oito meses, o fez de forma espontânea e de acordo com o § 3º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, ou seja, certa de que poderia compensar as obrigações decorrentes de supervenientes Convenções ou Acordos Coletivos de Trabalho aos quais ditos empregados viessem a se sujeita. Por fim, quanto aos diretores não empregados, sustenta que tais pagamentos teriam natureza de distribuição de lucros, posto que não decorre da prestação de serviços e se trataria de ganho eventual. De qualquer forma, nada impede que administradores contribuintes individuais percebam participação nos lucros.

Para a análise do recurso voluntário, impõe-se enfrentar cada uma das seis infringências apontadas pela autoridade fiscal e chanceladas pela decisão de primeira instância. Vejamos.

*(i) Não consta da Convenção e do Acordo Coletivo quais seriam os índices de absenteísmo e de acidentes de trabalhos nas empresas pactuantes e qual seria a redução necessária relativamente a tais índices. Sendo assim, mesmo com aumento dos níveis de absenteísmo e de acidentes do trabalho, haveria a percepção da PLR.*

Quanto a este argumento, asseverou a recorrente que a lei faculta a empregados e empregadores a estipulação de quaisquer critérios e condições, apenas indicando, exemplificativamente os índices de produtividade, qualidade ou lucratividade; bem como programas de metas, resultados e prazos. Destarte, havendo regras claras e objetivas, não há que se questionar o critérios e condições estipulados.

Com razão a recorrente. Especificamente quanto às condições apontadas na Convenção Coletiva para o pagamento do PLR (cláusula quadragésima terceira – fls. 99 e seguintes), nenhuma objeção, inclusive quanto à fixação do critério do absenteísmo e da redução dos acidentes de trabalho, sendo certo, todavia, que este último critério não mais pode ser adotado tendo em vista a inclusão do § 4º ao art. 2º da Lei nº 10.101/00 (“não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho”).

Com a observação supra, relativa aos índices de acidentes de trabalho, entendemos como legítimos os critérios indicados na Convenção Coletiva, na medida em que, a despeito do ganho de produtividade ser elemento inerente à participação nos lucros ou resultados (caput do artigo 1º da Lei nº 10.101/2000), a lei parece ter desconsiderado quais critérios possam ser considerados como adequados ou não como parâmetro para a percepção do PLR.

Com efeito, o parágrafo 1º do artigo 2º da Lei nº 10.101/2000 estipula que as regras devem ser “claras e objetivas, quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas”. É até discutível se a mera vinculação a índices como absenteísmo e acidentes de trabalho é a regra mais adequada para se incentivar o empregado. Todavia, não parece que esta seja uma preocupação da lei que disciplina o PLR. Desde que a regra pressuponha qualquer resultado, de forma clara e objetiva, não há base legal para a desconsideração da natureza jurídica do PLR. Em matéria de participação nos lucros e resultados, a lei buscou interferir o mínimo possível, exatamente para não interferir na liberdade de negociação e gerar interferências de índole subjetiva

Ora, se o PLR pode ser pago com base no lucro ou resultado e se o resultado pode ser compreendido como tudo aquilo que contribua para o desempenho empresarial, nada obsta que consideremos que o menor absenteísmo e a redução de acidentes do trabalho sejam fatores favorecedores de um melhor desempenho do empreendimento, pois não nos parece demais imaginar que o bom desempenho empresarial possa estar ligado a fatores como o absenteísmo e a própria redução do número de acidentes de trabalho. Caso contrário, teríamos que considerar que uma empresa com um absentismo de 1% não é potencialmente mais produtiva do que aquela que ostenta um patamar de 5% de absenteísmo.

Como afirmado em voto do ilustre Conselheiro Ivacir Júlio de Souza, em processo decorrente de autuação anterior da recorrente:

*no segmento em que atua a Recorrente, seguramente o absenteísmo compromete qualquer resultado planejado mas especificamente àqueles cujo cumprimento de prazos e tarefas são interdependentes uns dos outros na medida em que iniciar certas etapas depende da conclusão das antecedentes. Neste casos as ausências dos empregados alocados para as tarefas, ferem de morte a conclusão do projeto com impactos negativos de toda ordem comprometendo inclusive os custos.*

(Acórdão 2403-001.387, de 19 de junho de 2012)

Com todo o respeito a opiniões contrárias, a não aceitação do critério de absenteísmo como resultado empresarial nos parece uma espécie de decisionismo, posto que resultaria da elaboração de um juízo de conveniência ou oportunidade e não, propriamente, um juízo de legalidade, eis que baseado em premissas interpretativas não facultadas pelo texto legal.

A não ser que se conclua que o absenteísmo não possa interferir no resultado empresarial e que, portanto, não implica no incentivo à produtividade - essência do PLR -, a negativa de sua aceitação estará se baseando em “indiferentes jurídicos”, ou seja, não estará calcada no texto legal, que facultou a eleição de qualquer índices, metas ou resultados, mas sim

na eleição daquilo que se possa entender como o critério mais oportuno ou conveniente para o incentivo à produtividade.

Em que pese a legitimidade da eleição do critério para o pagamento do PLR, a recorrente não demonstrou quais seriam os índices de absenteísmo e de acidentes de trabalhos nas empresas pactuantes e qual seria a redução necessária relativamente a tais índices. Destarte, não se discute, propriamente, a natureza do critério eleito (resultado de redução de absenteísmo e acidentes do trabalho), mas os parâmetros concretos de obtenção do resultado. Tal questão não foi superada pela recorrente, razão pela qual o lançamento dos valores relativos ao PLR estabelecido na Convenção Coletiva devem ser mantidos.

Some-se a isto o fato de que *(v) receberam PLR trabalhadores que não cumpriam o requisito da Convenção Coletiva de terem trabalhado por pelo menos oito meses completos no ano de 2007;*

Com efeito, embora invocado como supedâneo para a validação do PLR, o documento “Acordo da oficialização da realização da PLR” (fls. 435/442) foi assinado por representante da empresa e pelo presidente da comissão de empregados, mas sem a participação do sindicato de empregados. Ademais, resume-se a uma planilha com a votação para a eleição da comissão de empregados, não ostentando nada de substancial a respeito da definição dos parâmetros concretos para pagamento da PLR.

Superadas as questões relativas ao PLR estabelecido em Convenção Coletiva, revejamos os argumentos suscitados quanto ao PLR complementar:

*(ii) o PLR complementar previsto em Acordo Coletivo de Trabalho não identifica com clareza os beneficiários, pois há a possibilidade de elaboração de quadro de nomes com as respectivas avaliações do grau de contribuição para o resultado na sua área de atuação;*

*(iii) o PLR complementar não indica a contribuição esperada individualmente ou por cargo e inexiste previsão de quais elementos seriam considerados pelos gestores em sua avaliação, restando impossibilitado o acompanhamento dos empregados;*

Para a recorrente, há regras claras e objetivas consistentes na vinculação a resultados atingidos em face dos contratos/obras da recorrente, considerados individualmente, mediante critérios e condições previstos no próprio plano (item 4: “Metas Constantes do PLR Global 2007”), bem como os instrumentos de aferição de cada uma delas. Não discordamos da recorrente quanto a tais afirmações, posto que, o Acordo Coletivo parece ser suficientemente minucioso quanto ao estabelecimento dos parâmetros de percepção do PLR (fls. 107 e seguintes).

Ocorre que a recorrente incidiu em duas transgressões graves ao não demonstrar as efetivas avaliações dos beneficiários do PLR complementar na forma do acordado e ainda alegou a confidencialidade dos pagamentos e da própria folha de pagamento suplementar (fls. 112). Ou seja, resta patente o descumprimento do quanto estabelecido no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/00, que exige “mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado”.

Some-se a isso o fato de que *(vi) o PLR complementar não foi pago a diversos trabalhadores indicados como beneficiários no Acordo Coletivo de Trabalho.*

Documento assinado digitalmente conforme M.º 11.2.200-2 de 24/02/2014

Autenticação digitalizada por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 12/12/2014

12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMA

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Sendo assim, é até mesmo inviável concluir se foi cumprido ou não o quanto disposto no Acordo Coletivo, vez que nem os trabalhadores, nem a fiscalização tiveram acesso as efetivas avaliações, devendo ser mantido o lançamento.

(iv) *foram efetuados pagamentos a contribuintes individuais.*

Quanto aos diretores não empregados, sustenta que tais pagamentos teriam natureza de distribuição de lucros, posto que não decorre da prestação de serviços e se trataria de ganho eventual. De qualquer forma, nada impede que administradores contribuintes individuais percebam participação nos lucros.

Ocorre que a Lei nº 10.101/2000 em momento algum faculta aos contribuintes individuais a percepção de PLR. Muito pelo contrário, no art. 2º expressamente se reporta aos “empregados”. Portanto, não há lastro normativo que permita concluir que os administradores contribuintes individuais possam perceber participação nos lucros.

Quanto ao argumento de que tais pagamentos teriam natureza de distribuição de lucros, a própria recorrente baseou toda a sua argumentação recursal no sentido de que a PLR estava condicionada a resultados e não ao lucro. Da análise do PLR Complementar, como visto acima, conclui-se que, efetivamente, estava baseado a resultados atingidos, portanto, não podendo ser considerado como distribuição de lucros.

**Multa AIOA DEBCAD 37.339.390-3 (CFL 68).** Da análise do Recurso Voluntário, constata-se que a recorrente nada alegou a respeito da multa por descumprimento de obrigação acessória consubstanciada no AIOA DEBCAD 37.339.390-3 (CFL 68). Por tal razão, entendo que não deveria ser apreciada a questão relativa à retroatividade benigna de tal multa, invocada de ofício pelo colegiado.

Com efeito, em que pese parte da doutrina atribua o qualificativo judicante ou jurisdicional ao contencioso administrativo<sup>1</sup>, o processo administrativo fiscal continua sendo espécie de processo administrativo.

Ora, sendo o processo administrativo constituído de *uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos*<sup>2</sup>, a prática de cada um destes atos singulares deve se submeter aos mesmos elementos, pressupostos e características das declarações jurídicas desta espécie. Reforçando esta ideia, citamos Hely Lopes Meirelles, que coloca o próprio resultado final do processo administrativo (a coisa julgada administrativa) como um “ato administrativo decisório”.<sup>3</sup>

A partir de tais pressupostos teóricos, entendemos que o ato administrativo praticado no âmbito do processo administrativo fiscal deve obediência às regras de

<sup>1</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de processo administrativo tributário*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 51 e seguintes. E ainda: CONRADO. Paulo César. *Processo Tributário*. São Paulo: Quartier Latin: 2004, p. 102.

<sup>2</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de direito administrativo*, 11ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente por MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro, 32ª edição, atualizada. São Paulo: Malheiros, 2006.

12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMAS

SI

Impresso em 13/01/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

competência próprias de toda as classes de atos administrativo, assim como se submete à avaliação dos demais requisitos de validade dos atos administrativos (motivo, objeto, forma e finalidade).

Por tais razões e considerando ainda que o Decreto nº 70.235/72 estabelece em seu artigo 25 que a competência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF circunscreve-se ao julgamento de “recursos de ofício e voluntários de decisão de primeira instância, bem como recursos de natureza especial”, entendemos que tudo que escape a este restrito espectro de atribuições, incluindo-se toda a matéria não impugnada ou não recorrida, não deve ser apreciado por este Conselho, mesmo que de ordem pública. Anotamos também que nenhuma outra competência extrai-se da lei que altera a denominação dos Conselhos de Contribuintes para CARF (11.941/2009) ou da Portaria Ministerial institui este órgão colegiado (Portaria MF nº 41/2009).

Outrossim, do ponto de vista da teoria processual, deve-se reconhecer que, por se tratar de matéria de direito público, quase toda a normatização da matéria tributária é de ordem pública, são normas cogentes<sup>4</sup>, de sorte que, se não houver limitação desse jaez, o processo administrativo fiscal acaba funcionando de “portas abertas”, sem delimitação precisa e definitiva da *quaestio iuris*, tornando sempre obscura a definição de seu objetivo final.

Portanto, matéria não impugnada ou que não tenha sido objeto de recurso, não deve ser conhecida, seja porque foge à competência do órgão (ponto de vista do Direito Administrativo), seja por ser estranha à questão que condiciona a solução do litígio (ponto de vista do Direito Processual).

Note-se que, em nossa compreensão, não estamos negando a existência do mecanismo de autotutela da Administração Pública (revisão de ofício - art. 63, § 2º, da Lei nº 9.784/99 e Súmula 473 do STF), mas apenas reafirmando que esta deve ser exercida pelo órgão competente, conforme rol de competências definido no Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Portaria MF nº 203/2012).

No entanto, vencido na preliminar, passo a analisar o mérito da questão.

Apurado o descumprimento de obrigação acessória (obrigação de fazer/não fazer), compete à autoridade fiscal lavrar Auto de Infração, aplicando a penalidade correspondente, que se converterá em obrigação principal, na forma do § 3º do art. 113 do CTN.

No presente caso, a obrigação acessória corresponde ao dever de informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, por intermédio de documento definido em regulamento (GFIP), TODOS os dados relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias e outras informações de interesse do INSS.

Ao deixar de informar fatos geradores de contribuições previdenciárias, a recorrente infringiu o artigo 32, IV, § 5º, da Lei nº 8.212/91; e o artigo 225, IV, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, pois é obrigada a informar, mensalmente, por intermédio da GFIP, todos os fatos geradores de contribuição previdenciária, sendo que a apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitava o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada.

<sup>4</sup> FERRAZ JUNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*, 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 133/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 16/12/2014 por ANDRE LUIS MARSICO LOMBARDI, Assinado digitalmente em 18/12/2014 por LIEGE LACROIX THOMAS

A multa referente ao descumprimento da obrigação acessória, que originou este auto de infração, estava contida no artigo 32, § 5º, da Lei n.º 8.212/91; e no artigo 284, II, do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99:

*Art.284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas:*

*I - valor equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no caput do art. 283, em função do número de segurados, pela não apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social, independentemente do recolhimento da contribuição, conforme quadro abaixo:*

0 a 5 segurados	½ valor mínimo
6 a 15 segurados	1 x o valor mínimo
16 a 50 segurados	2 x o valor mínimo
51 a 100 segurados	5 x o valor mínimo
101 a 500 segurados	10 x o valor mínimo
501 a 1000 segurados	20 x o valor mínimo
1001 a 5000 segurados	35 x o valor mínimo
Acima de 5000 segurados	50 x o valor mínimo

*II - cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com dados não correspondentes aos fatos geradores, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção ou substituição, quando se tratar de infração cometida por pessoa jurídica de direito privado beneficiante de assistência social em gozo de isenção das contribuições previdenciárias ou por empresa cujas contribuições incidentes sobre os respectivos fatos geradores tenham sido substituídas por outras; e (Redação dada pelo Decreto nº 4.729, de 9/06/2003)*

*III - cinco por cento do valor mínimo previsto no caput do art. 283, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no inciso I, pela apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com*

*erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores.*

*§ 1º A multa de que trata o inciso I, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue, sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração.*

*§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.*

Era considerado, por competência, o número total de segurados da empresa, para fins do limite máximo da multa, que era apurada por competência, somando-se os valores da contribuição não declarada, e seu valor total será o somatório dos valores apurados em cada uma das competências.

Entretanto, as multas em GFIP foram alteradas pela Medida Provisória nº 449 de 2008, que beneficiam o infrator. Foi acrescentado o art. 32-A à Lei nº 8.212, já na redação da Lei nº 11.941/2009, nestas palavras:

*Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou*

*II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e*

*II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.*

Assim, no caso presente, há cabimento do art. 106, II, "c", do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado:

- a) quando deixe de defini-lo como infração;
- b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;
- c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Destarte, o comparativo da norma mais favorável ao contribuinte deverá ser feito cotejando os arts. 32, § 5º, com o art. 32-A, I, ambos da Lei nº 8.212/1991, sendo aplicada a multa mais favorável ao contribuinte.

Pelos motivos expendidos, vencido na preliminar de não conhecimento de ofício da retroatividade benigna, CONHEÇO do Recurso Voluntário para, no mérito, dar provimento parcial para que a multa aplicada no AIOA DEBCAD 37.339.390-3 (CFL 68) seja recalculada, tomando-se em consideração as disposições inscritas no inciso I do art. 32-A da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, na estrita hipótese do valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao contribuinte, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c' do CTN

(assinado digitalmente)  
ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI – Relator