



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

**Processo n°** 10860.722009/2011-60  
**Recurso n°** 03.877 Voluntário  
**Acórdão n°** **2803-003.877 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 02 de dezembro de 2014  
**Matéria** Obrigações Acessórias  
**Recorrente** RODOVIARIO E TURISMO SAO JOSE LTDA  
**Recorrida** FAZENDAN NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

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

LEI 10.101/00. PARTICIPAÇÃO DOS TRABALHADORES NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA.

A lei 10.101/00 determina ampla capacidade negocial quando das tratativas acerca das regras que nortearão a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados, mas também exige critérios claros e objetivos quando da negociação firmada.

Valores pagos a título de Plano de Participação nos lucros ou resultados em desacordo com o art. 28 § 9º da lei 8.212/91 c/c lei 10.101/00 sujeitam-se às contribuições devidas à seguridade social.

MULTA. APLICAÇÃO DA MAIS BENÉFICA.

Pode-se aplicar a multa de forma retroativa se for mais benéfica ao contribuinte.

ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO ENFRENTAMENTO.

Não apresentado a recorrente, efetivamente, recurso em face das demais verbas lançadas na autuação, não há o que ser provido, respeitando-se, por consectário, o princípio *tantum devolutum quantum appellatum*.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I- por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do voto vencedor redator designado Conselheiro Oseas Coimbra Junior, para manter o lançamento fiscal, vencidos os Conselheiros Ricardo

Magaldi Messetti, Gustavo Vettorato e Fabio Pallaretti Calcini quanto ao PLR; II- por unanimidade de votos, para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, I da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica a norma em favor do contribuinte.

*(assinatura digital)*

Helton Carlos Praia de Lima - Presidente

*(assinatura digital)*

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

*(assinatura digital)*

Oseas Coimbra Junior – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Helton Carlos Praia de Lima (Presidente), Ricardo Magaldi Messetti, Fábio Ballaetti Calcini, Oseas Coimbra Junior, Gustavo Vettorato, Eduardo de Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pela empresa Rodoviário e Turismo São José Ltda, em face da decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas (SP) que julgou procedente a Impugnação apresentada e manteve em parte o crédito Tributário.

De acordo com a descrição dos fatos, trata-se de Auto de Infração lavrado por suposta falta de recolhimento de verbas de natureza previdenciária, bem como suposto desatendimento formal com relação ao cumprimento de obrigações realizados sob tal título. Segue descrição dos fatos apresentada pela fiscalização:

*“O presente Auto de Infração originou-se da Apresentação de informações em meio digital, com omissão de informações, Não cumprimento do prazo para apresentação de informações em meio digital, Apresentação de folhas de pagamento em desacordo com os padrões e normas estabelecidos pela RFB (omissão dos contribuintes individuais), Apresentação de GFIP com informações incorretas ou omissas (normas introduzidas pela Medida Provisória 449/2008), Lançamentos contábeis não realizados em títulos próprios (lançamentos como empréstimos a sócios a pessoas não integrantes do quadro societário), Deixar a fonte pagadora (empregador/contratante de serviços) de arrecadar contribuições previdenciárias, mediante desconto nas remunerações de segurados da Previdência Social.*

Após devidamente intimado do lançamento em 07/07/2017 o contribuinte apresentou impugnação tempestiva às fls.308/322. No entanto a Delegacia da Receita manteve o lançamento, a ementa do acórdão de primeira instância restou lavrado nos termos que transcrevo abaixo:

*“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS*

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

*JUÍZO DE CONSTITUCIONALIDADE/LEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.*

*É vedado aos órgãos de julgamento, no âmbito do processo administrativo fiscal, proferir decisões a respeito, em face das disposições do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972.*

*PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.*

*Nos termos da Lei 10.101/2000, um dos requisitos legais que caracterizam o pagamento de participação nos lucros e resultados é a prévia definição, negociada entre as partes, dos resultados ou metas a serem alcançados. Por isso, pagamentos incondicionais (ou condicionados apenas à existência de vínculos empregatícios) não podem ser inseridos no contexto da integração do capital e o trabalho, constituindo-se meramente remuneração do trabalho pelo capital.*

*ASSERTIVAS GENÉRICAS.*

*A Impugnação, nos termos do Decreto 70.235/1972, deve ser acompanhada dos elementos probatórios que dão suporte às assertivas do Contribuinte,*

*não sendo possível levar em consideração meras declarações e, ainda assim, de caráter geral.*

*MULTAS APLICADAS. CARÁTER ABUSIVO E CONFISCATÓRIO.*

*Atendidos pelo lançamento fiscal os limites e parâmetros legais aplicáveis, de acordo com a legislação vigente e devidamente informada, não há o que considerar, quanto às alegações de que as multas aplicadas seriam desproporcionais, teriam caráter abusivo ou efeito confiscatório.*

*DENÚNCIA ESPONTÂNEA.*

*A correção das faltas e omissões é eficaz e tempestiva, quando atendidas as condições do artigo 138 do CTN e não consta, absolutamente, que o tenha feito na forma e prazo próprios. Não podem ser consideradas alegações genéricas de que as faltas teriam sido corrigidas, em contradição com o que consta no Relatório Fiscal, e desacompanhadas dos elementos probatórios Impugnação Procedente em Parte  
Crédito Tributário Mantido em Parte”*

Intimando da instância *a quo*, em 10/12/2012, conforme aviso de recebimento da ECT de fls.506, o recorrente interpôs, tempestivamente, o recurso voluntário fls.508/531, alegando em síntese:

- a) Que teria havido contradição na fundamentação da irregularidade pois o próprio Auditor Fiscal teria reconhecido e afirmado “... *que os valores pagos podem ser atribuídos como PLR ...*”;
- b) que realizou o pagamento de PLR de acordo com convenção coletiva firmada entre ela e o sindicato representante da categoria, acordo este firmado com a presença e anuência do representante sindical;
- c) Aduz quanto aos valores constantes de folhas de pagamento, não declarados em GFIP, declara que as GFIP teriam sido corrigidas durante a ação fiscal, não existindo tributo a ser recolhido;
- d) Informar que não teria havido a contratação de contribuintes individuais, tampouco a contratação de serviços de cessão de mão-de-obra;
- e) Ao final, requer que seja o auto de infração declarado nulo e julgado improcedente o lançamento tributário.

Sem contrarrazões fiscais, os autos foram encaminhados à apreciação e julgamento por este conselho.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Magaldi Messetti

### Da Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e presentes se encontram os demais requisitos para a sua admissibilidade, razão pela qual passo a apreciá-lo.

### Da PLR

Cinge-se a controvérsia principal dos presentes autos, à incidência de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos efetuados pela empresa recorrente a seus empregados sob a rubrica de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR).

A PLR visa a disposição das estratégias organizacionais com a participação dos empregados no ambiente de trabalho, pois só será feita a distribuição dos lucros aos funcionários segundo o cumprimento de metas. O programa PLR é uma ferramenta de gestão que permite a motivação dos empregados na produtividade da empresa, proporciona a atração de melhores resultados, regulada pela lei 10.101/2000.

Como é cediço, a Constituição Federal de 1988, no inc. XI do art. 7º, incluiu entre os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, a participação nos lucros ou resultados dos seus empregadores. O texto constitucional, neste ponto, é enfático ao assegurar a sua desvinculação da remuneração percebida pelo empregado, de acordo com os critérios legais. Eis o teor do dispositivo:

*“Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visam 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.”*

Nesse sentido, a Lei de Custeio da Seguridade Social em seu artigo 28, § 9º, "j)", condicionou a não incidência de contribuição previdenciária ao atendimento dos critérios fixados em lei específica:

*“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)*

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

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

Deste modo, para que uma empresa possa efetuar pagamentos aos seus funcionários do referido benefício, são necessários que se preencham alguns requisitos mínimos dispostos no artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000:

*“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 acordo, 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.”*

Posta a norma resta saber se o procedimento adotado pela empresa afrontou ou não tal regulamentação.

Consoante entendimento do Supremo Tribunal Federal, o exercício do direito assegurado pelo referido artigo começaria “com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração”. (RE 398284, Relator Min. Menezes Direito, Primeira Turma, julgado em 23/09/2008). A seu turno, a regulamentação do dispositivo “somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94”, posteriormente convertida na Lei 10.101/00. (RE 393764 AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, Segunda Turma, julgado em 25/11/2008)

É dizer: a não incidência da contribuição social previdenciária está adstrita aos pagamentos realizados a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, pressupondo a observância de requisitos mínimos estabelecidos pela Lei nº 10.101/2000. Uma vez descaracterizado o benefício, as quantias em comento pagas pelo empregador a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

Considerando que as Convenções Coletivas de Trabalho carreadas aos autos demonstram a existência de um programa de participação nos lucros ou resultados na empresa, com o acompanhamento dos trabalhadores, a base procedimental trazida pelo contribuinte na distribuição dos lucros é suficiente para o cumprimento das formalidades legais (fls 264/273).

Ademais, observa-se pelas convenções arrimadas ao processo que o sindicato representante da categoria dos empregados esteve devidamente representado pelo seu presidente, indo por terra o argumento da fiscalização de que não houve negociação prévia entre a recorrente e seus empregados.

Assim, entendo que a estrutura montada pela empresa é satisfatória para determinar a natureza dos pagamentos excluindo-os da base de cálculo do tributo. A preocupação do legislador, constante na Lei 10.101/00, é no sentido de salvaguardar o direito do trabalhador.

Deve-se verificar, portanto, a existência de um procedimento bilateral, firmado entre empregadores e empregados, a fim de delinear uma estrutura normativa interna com o escopo de dar a máxima efetividade ao texto constitucional (art. 7º, inc. XI da CF/88). A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é neste sentido, *verbis*:

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.*

*1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.*

*2. Os requisitos legais inseridos em diplomas específicos ( arts. 2º e 3º, da MP 794/94; art. 2º, §§ 1º e 2º, da MP 860/95; art. 2º, § 1º e 2º, MP 1.539-34/ 1997; art. 2º, MP 1.698-46/1998; art. 2º, da Lei n.º 10.101/2000), no afã de tutelar os trabalhadores, não podem ser suscitados pelo INSS por notória carência de interesse recursal, máxime quando deduzidos para o fim de fazer incidir contribuição sobre participação nos lucros, mercê tratar-se de benefício constitucional inafastável (CF, art. 7º, IX).*

*3. A evolução legislativa da participação nos lucros ou resultados destaca-se pela necessidade de observação da livre negociação entre os empregados e a empresa para a fixação dos termos da participação nos resultados.*

*4. A intervenção do sindicato na negociação tem por finalidade tutelar os interesses dos empregados, tais como definição do modo de participação nos resultados; fixação de resultados atingíveis e que não causem riscos à saúde ou à segurança para serem alcançados; determinação de índices gerais e individuais de participação, entre outros.*

*5. O registro do acordo no sindicato é modo de comprovação dos termos da participação, possibilitando a exigência do cumprimento na participação dos lucros na forma acordada.*

*6. A ausência de homologação de acordo no sindicato, por si só, não descaracteriza a participação nos lucros da empresa a ensejar a incidência da contribuição previdenciária.*

[...]

*8. In casu, o Tribunal local afastou a incidência da contribuição previdenciária sobre verba percebida a título de participação nos lucros da empresa, em virtude da existência de provas acerca da existência e manutenção de programa espontâneo de efetiva participação nos lucros da empresa por parte dos empregados no período pleiteado, vale dizer, à luz do contexto fático-probatório engendrado nos autos, consoante se infere do voto condutor do acórdão hostilizado, verbis: "Embora com alterações ao longo do período, as linhas gerais da participação nos resultados.*

estabelecidas na legislação, podem ser assim resumidas: a) deve funcionar como instrumento de integração entre capital e trabalho, mediante negociação; b) deve servir de incentivo à produtividade e estar vinculado à existência de resultados positivos; c) necessidade de fixação de regras claras e objetivas; d) existência de mecanismos de aferição dos resultados.

[...]

Comparando-se o PPR da autora com as linhas gerais antes definidas, bem como com os demais requisitos legais, verifica-se que são convergentes, a ponto de caracterizar os valores discutidos como participação nos resultados. Desse modo, estão isentos da contribuição patronal sobre a folha de salários, de acordo com o disposto no art. 28, § 9.º, alínea "j", da Lei n.º 8.212/91". (fls. 596/597)

9. Precedentes: AgRg no REsp 1180167/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/06/2010; AgRg no REsp 675114/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe 21/10/2008; AgRg no Ag 733.398/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, DJ 25/04/2007; REsp 675.433/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 26/10/2006;

10. Recurso especial não conhecido" [g.n.] (REsp 865.489/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe 24/11/2010).

Urge ressaltar que a regulamentação normativa tem o escopo de proteger o trabalhador, para que sua participação nos lucros se efetive. Assim, pode-se concluir que os documentos trazidos aos autos indicam que houve uma negociação prévia entre as partes, que possuem o condão de retificar a autuação fiscal.

Diante desses elementos, deve ser provido o recurso neste tópico, com a invalidação da exação lançada sobre a distribuição dos lucros e resultados para os empregados da recorrente.

### **Da Multa Aplicada**

No que tange ao valor da multa aplicada, essa matéria deve ser revista de ofício tendo em vista a superveniência de legislação mais benéfica no que se refere a penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Ocorre que a Lei n.º 11.941, de 2009, alterou a Lei n.º 8.212/91 para abrandar os valores da multa aplicada:

*"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.”*

artigo 32-A:

Diante da regulamentação acima exposta, é possível identificar as regras do

a) é regra aplicável a uma única espécie, dentre tantas outras existentes, de declaração: a Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

b) é possibilitado ao sujeito passivo entregar a declaração após o prazo legal, corrigi-la ou suprir omissões antes de algum procedimento de ofício que resultaria em autuação;

c) regras distintas para a aplicação da multa nos casos de falta de entrega/entrega após o prazo legal e nos casos de informações incorretas/omitidas; sendo no primeiro caso, limitada a vinte por cento da contribuição;

d) desvinculação da obrigação de prestar declaração em relação ao recolhimento da contribuição previdenciária;

e) reduções da multa considerando ter sido a correção da falta ou supressão da omissão antes ou após o prazo fixado em intimação; e

f) fixação de valores mínimos de multa.

Nesse momento, passo a examinar a natureza da multa aplicada com relação à GFIP, sejam nos casos de “*falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo*” ou “*informações incorretas ou omitidas*”.

O inciso II do artigo 32-A manteve a desvinculação entre as obrigações do sujeito passivo: acessória, quanto à declaração em GFIP e principal, quanto ao pagamento da contribuição previdenciária devida:

*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.*

Dessa forma, depreende-se da leitura do inciso que o sujeito passivo estará sujeito à multa prevista no artigo, mesmo nos casos em que efetuar o pagamento em sua integralidade, ou seja, cem por cento das contribuições previdenciárias.

E fazendo uma comparação do referido dispositivo com o artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (que trata das multas quando do lançamento de ofício dos tributos federais) percebe-se que as regras diferem entre si, pois as multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração.

*LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996.*

*Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.*

...

*Seção V*

*Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições*

...

*Multas de Lançamento de Ofício*

*Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:*

*I- de setenta e cinco por cento, **nos casos de falta de pagamento ou recolhimento**, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, **de falta de declaração e nos de declaração inexata**, excetuada a hipótese do inciso seguinte;*

*II- cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.*

Outra diferença é que as multas elencadas no artigo 44 justificam-se pela necessidade de realização de lançamento pelo fisco, já que o sujeito passivo não efetuou o pagamento, sendo calculadas independentemente do decurso do tempo, eis que a multa de ofício não se cumula com a multa de mora. A finalidade é exclusivamente fiscal, diferentemente do caso da multa prevista no artigo 32-A, em que independentemente do pagamento/recolhimento da contribuição previdenciária, o que se pretende é que, o quanto antes (daí a gradação em razão do decurso do tempo), o sujeito passivo preste as informações à Previdência Social, dados esses que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários.

Feitas essas considerações, tenho por certo que as regras postas no artigo 44 aplicam-se aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. No que se refere à **falta de declaração e nos de declaração inexata**, deve-se observar o preceito por

meio do qual a norma especial prevalece sobre a geral, uma vez que o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente a uma espécie de declaração que é a GFIP, devendo assim prevalecer sobre as regras do artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 o qual se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não pode ser aplicado o artigo 43 da mesma lei:

*“Auto de Infração sem Tributo*

*Art.43.Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.*

*Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”*

Resumindo, é possível concluir que para a aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria, sendo irrelevante a existência ou não pagamento/recolhimento e qual tenha sido a multa aplicada no documento de constituição do crédito relativo ao tributo devido.

Quanto à cobrança de multa nesses lançamentos, realizados no período anterior à MP nº 449/2008, entendo que não há como aplicar o artigo 35-A, pois poderia haver retroatividade maléfica, o que é vedado; nem tampouco a nova redação do artigo 35.

Os dispositivos legais não são interpretados em fragmentos, mas dentro de um conjunto que lhe dê unidade e sentido. As disposições gerais nos artigos 44 e 61 são apenas partes do sistema de cobrança de tributos instaurado pela Lei nº 9.430/1996. Quando da falta de pagamento de tributos são cobradas, além do principal e juros moratórios, valores relativos às penalidades pecuniárias, que podem ser a **multa de mora**, quando embora a destempo tenha o sujeito passivo realizado o pagamento/recolhimento antes do procedimento de ofício, ou a **multa de ofício**, quando realizado o lançamento para a constituição do crédito. Essas duas espécies são excludentes entre si. Essa é a sistemática adotada pela lei. As penalidades pecuniárias incluídas nos lançamentos já realizados antes da MP nº 449/1996 são, por essa nova sistemática aplicável às contribuições previdenciárias, **conceitualmente multa de ofício** e pela **sistemática anterior multa de mora**. Do que resulta uma conclusão inevitável: independentemente do nome atribuído, a multa de mora cobrada nos lançamentos anteriores à MP nº 449/1996 não é a mesma da multa de mora prevista no artigo 61 da Lei nº 9.430/1996. Esta somente tem sentido para os tributos recolhidos a destempo, mas espontaneamente, sem procedimento de ofício. Seguem transcrições:

*“Art.35.Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Art.35-A.Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.*

*Seção IV**Acréscimos Moratórios Multas e Juros*

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

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

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

*Redação anterior do artigo 35:*

*Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:*

*I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:*

*a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação;*

*b) quatorze por cento, no mês seguinte;*

*c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação;*

*II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:*

*a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação;*

*b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação;*

*c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS;*

*d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa;”*

No que tange aos autos de infração referentes à GFIP, que foram lavrados antes da MP nº 449/1996, importa que seja feita a análise quanto à aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

*“Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*...*

*II - 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.”*

E como pode ser notado, as novas regras trazidas pelo artigo 32-A são, a priori, mais benéficas que as anteriores, posto que nelas há limites inferiores, senão vejamos: no caso da falta de entrega da GFIP e omissão de fatos geradores, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária, no primeiro caso; e será de R\$ 20,00 por grupo de 10 informações omitidas ou incorretas, no segundo caso.

Portanto, nos casos mais benéficos ao sujeito passivo, consoante o disposto no artigo 106 do CTN, a multa deve ser reduzida para adequá-la ao artigo 32-A. Porém, nos casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras, não há como se falar em retroatividade.

Razão pela qual entendo que os valores impostos pelo fisco devem ser retificados, conforme o novo regramento do citado artigo 32-A, eis que mais benéfico para o contribuinte.

### **Das demais alegações**

As demais alegações lançadas pela recorrente são extremamente genéricas, não apresentado a recorrente, efetivamente, recurso em face das demais verbas lançadas na autuação, razão pela qual não pode este conselheiro acolhe-las, mormente porque a recorrente limita-se a informar que se não há o principal, não há que se falar em obrigação acessoria, “uma vez que o acessório segue o principal”.

Ora, a extensão do efeito devolutivo determina-se pela extensão do recurso voluntário apresentado pela recorrente, respeitando-se, por consectário, o princípio *tantum devolutum quantum appellatum*.

A exata configuração do efeito devolutivo resulta na análise de dois aspectos: o primeiro concerne à extensão do efeito; o segundo, à sua profundidade. Delimitar a extensão do efeito devolutivo é precisar o que se submete, por força do recurso, ao julgamento do órgão *ad quem*; medir-lhe a profundidade é determinar com que matéria há de trabalhar o órgão *ad quem* para julgar.

Ademais, a decisão recorrida tem o seu objeto: pode haver julgado o mérito da causa (sentença definitiva), ou matéria preliminar ao exame do mérito (sentença terminativa). Deve-se analisar se a decisão do tribunal cobrirá ou não área igual à coberta pela do juiz a quo. A questão é analisada aqui do ponto de vista horizontal.

Por outro lado, a decisão recorrida tem os seus fundamentos: o órgão de primeiro grau, para decidir, precisou enfrentar e resolver questões, isto é, pontos duvidosos de fato e de direito suscitados pelas partes ou apreciados de ofício. Cumpre averiguar se todas essas questões, ou nem todas, devem ser reexaminadas pelo Conselho, para proceder, por sua vez, ao julgamento; ou ainda se, porventura, hão de ser examinadas questões que o órgão *a quo*, embora pudesse ou devesse apreciar, de fato não apreciou. Aqui o problema é tratado em perspectiva vertical.

Assim, não recorrendo a contribuinte especificamente dos termos decididos pela DRJ, não pode este Conselho fazer as vezes de advogado e tratar temas inexistentes no recurso. Razão pela qual não enfrento os demais lançamentos efetuados pela fiscalização e mantidos no acórdão *a quo*.

### Conclusão

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer o recurso, para dar-lhe parcial provimento, afastando a incidência de contribuições sociais previdenciárias sobre os valores pagos pela recorrente a título de PLR e para que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica da norma em favor do contribuinte.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Ricardo Magaldi Messetti - Relator

### Voto Vencedor

Conselheiro Oseas Coimbra Júnior

Senhor Presidente,

Possuo entendimento diverso do que expressado pelo e. Relator na parte referente ao PLR.

A convenção coletiva aponta em seu item 47 que “*As empresas pagarão Participação em Resultado (...) duas parcelas de R\$ 225,00 cada uma, totalizando R\$ 450,00(...)*”

A desdúvida que tal regramento não atende ao disposto na lei 10.101/00, que traz:

*“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.”**

A desdúvida que as regras elencadas **não atendem o disposto na legislação referente a participação nos resultados.** A convenção firmada não traz índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa tampouco programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

A mera previsão de pagamento sem contrapartida objetiva, configura liberalidade do empregador, sujeita a contribuições previdenciárias, conforme art. 28 da lei 8212/91.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer o recurso voluntário apresentado para, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para manter o lançamento fiscal, sendo que seja aplicada a multa prevista no artigo 32-A, I da lei 8.212/91, caso seja mais benéfica a norma em favor do contribuinte..

*(assinado digitalmente)*

Oseas Coimbra Júnior - Redator designado