



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10865.003096/2008-15  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-008.742 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 08 de outubro de 2021  
**Recorrente** CERAMICA LANZI LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

**PREVIDENCIÁRIO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. PRESTAR INFORMAÇÕES DE INTERESSE DO INSS, POR INTERMÉDIO DA GFIP. DESCUMPRIMENTO. MULTA - CFL 68.**

Constitui infração, punível com multa pecuniária, a empresa omitir, na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia e Informações à Previdência Social - GFIP, valores que constituam fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões administrativas, doutrina jurídica e a jurisprudência pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - BOA FÉ - AUSÊNCIA DE PREJUÍZO AO ERÁRIO**

O descumprimento da obrigação acessória se configura independente de qualquer circunstância que caracterize má fé por parte do contribuinte ou prejuízo ao erário.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA VINCULADA À GFIP.**

A análise da retroatividade benigna, no caso das multas por descumprimento de obrigação acessória relacionadas à GFIP, será realizada mediante a comparação das penalidades previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei 8.212/91, em sua redação anterior à dada pela Lei 11.941/09, com as regradadas no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

**Acordam** os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto às alegações de inconstitucionalidades, e, na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para refletir no lançamento o resultado do decidido no processo principal (processo nº 10865.003099/2008-41) e determinar aplicação da retroatividade

benigna, comparando-se as disposições do art. 32 da Lei 8.212/91 conforme vigente à época dos fatos geradores, com o regramento do art. 32-A dessa lei, dado pela Lei 11.941/09.

(documento assinado digitalmente)

Mario Hermes Soares Campos - Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos (Presidente Substituto em Exercício), Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Samis Antônio de Queiroz, Sonia de Queiroz Accioly e Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado). Ausente o Conselheiro Ronnie Soares Anderson, substituído pelo Conselheiro Diogo Cristian Denny (Suplente Convocado).

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 447 e ss) interposto contra R. Decisão proferida 8ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 434 e ss) que manteve o lançamento por infração ao disposto no artigo 32, IV da lei n.º 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, tendo em vista o fato da empresa ter apresentado a GFIP sem as informações (CFL 68) referente a:

- Segurados empregados constantes em folha de pagamento da empresa;
- Segurados contribuintes individuais constantes em folha de pagamento da empresa;
- Valores constantes em notas fiscais ou faturas emitidas pela Unimed, relativas a prestação de serviços a empresa, por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho;
- Participação nos lucros e resultados da empresa, pagos em desconformidade com a Lei n.º 10.101/00;
- Verbas pagas pela empresa a título indenizatório, consideradas pela fiscalização como integrantes do salário de contribuição (aviso prévio e indenização por aposentadoria);
- Verbas salariais indiretas (pagamento de aluguel de imóvel a segurado empregado, assim como a anuidade do CRC para o contador da empresa).

Segundo o relatório do R. Acórdão:

Trata-se de Auto de Infração lavrado pela fiscalização em relação ao contribuinte acima identificado, por infração ao disposto no artigo 32, IV da lei n.º 8.212/91, combinado com o artigo 225, IV do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99, tendo em vista o fato da empresa ter apresentado a GFIP sem as informações referentes a:

- Segurados empregados constantes em folha de pagamento da empresa;

- Segurados contribuintes individuais constantes em folha de pagamento da empresa;
- Valores constantes em notas fiscais ou faturas emitidas pela Unimed, relativas a prestação de serviços a empresa, por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho;
- Participação nos lucros e resultados da empresa, pagos em desconformidade com a Lei n.º 10.101/00;
- Verbas pagas pela empresa a título indenizatório, consideradas pela fiscalização como integrantes do salário de contribuição (aviso prévio e indenização por aposentadoria);
- Verbas salariais indiretas (pagamento de aluguel de imóvel a segurado empregado, assim como a anuidade do CRC para o contador da empresa).

Tendo em vista o descumprimento da obrigação acessória, foi aplicada a multa estabelecida no §5º do artigo 32 da lei n.º 8.212/91 e no artigo 284, II do RPS correspondente a 100% do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no §4º do artigo 32 já mencionado.

De acordo com a planilha demonstrativa de fls.250/371, a multa foi aplicada no montante de R\$331.740,18.

Por não concordar com os termos da autuação a empresa, por seu procurador constituído, apresentou defesa tempestiva alegando, em síntese, a decadência dos créditos tributários cujos fatos geradores ocorreram antes de 10/09/2003, entendendo ser aplicável o disposto no §4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional, por se tratar de lançamento por homologação.

Aduz, ainda, que o entendimento da fiscalização, ao incluir na base de cálculo os valores referentes à participação nos lucros, verbas indenizatórias e ajudas de custo, penalizou a impugnante na medida em que, estando convicta de que tais verbas não compõem a base de cálculo das contribuições previdenciárias, deixou de computá-las em GFIP. Que esse fato acarretou não só o lançamento do crédito, mas também a multa em dobro por falta de confissão em GFIP, a multa pela apresentação da GFIP com informações a menor e ainda a multa pela falta de desconto da contribuição dos empregados.

Argumenta que essas verbas jamais ensejaram a incidência de contribuição previdenciária. Que, pela redação do artigo 195 da Constituição Federal e do artigo 22 da Lei n.º 8.212/91 a impugnante somente é obrigada a reter a recolher as contribuições incidentes sobre a remuneração de seus empregados, e não sobre outras verbas pagas a título indenizatório.

Especificamente em relação à participação nos lucros e resultados da empresa, aduz tratar-se de verba desvinculada da remuneração, mencionando o artigo 7º. XI da Constituição Federal. Que a contribuição previdenciária, na qualidade de tributo, encontra-se sujeita ao princípio da legalidade estabelecido no artigo 150, I da Constituição Federal, não cabendo ao Auditor Fiscal nenhum arbítrio para decidir o que é ou não base de cálculo. Afirma inexistir na Constituição Federal qualquer requisito ou exigência de metas ou mecanismos de aferição para que a PLR seja afastada da contribuição previdenciária. Transcreve jurisprudência.

Da mesma forma, entende não incidir contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de indenização por aposentadoria e aviso prévio aos empregados, alegando tratarem-se de verbas indenizatórias. Menciona que o conceito de remuneração trazido ao direito previdenciário é aquele esculpido no artigo 457 da CLT e que somente sobre o salário pode incidir a contribuição social devida à R.143. Que as parcelas em tela têm por objetivo recompor o patrimônio do trabalhador, não caracterizando remuneração.

Que as verbas pagas a título de ajuda de custo, como o pagamento de aluguel e da anuidade do CRC, da mesma forma, não poderiam ser objeto de tributação. Que tais verbas visam repor ao empregado as quantias despendidas por este no exercício de sua profissão, afastando a sua natureza remuneratória e, portanto, não deveriam compor a GFIP. Transcreve jurisprudência.

Caso a autuação seja considerada procedente, entende que a multa aplicada não merece ser mantida diante da inocorrência de qualquer prejuízo à fiscalização, uma vez que os créditos em referência já foram objeto de lançamento. Menciona o artigo 112 do Código Tributário Nacional.

Além disso, argumenta que a penalidade consubstanciada em multa excessiva caracteriza-se como pena confiscatória. Requer a improcedência do auto de infração, com o afastamento da multa imposta ou a sua redução.

Requer a nulidade da autuação devido à existência de várias penalidades aplicadas em decorrência do mesmo fato. Nesse sentido, argumenta que foram lavrados os autos de infração n.º 37.152.272-2, 37.152.273-0 e 37.175.275-7, com o lançamento da contribuição devida pela empresa, inclusive ao SAT e terceiros e a contribuição dos segurados, com a imposição de multa de ofício agravada pela falta de declaração dos valores em GFIP.

Requer, finalmente, a improcedência do Auto de Infração, afastando a multa aplicada; caso este não seja o entendimento adotado, requer a redução do valor da multa.

Protesta pela juntada de novos documentos e pela produção de outras provas, em atendimento ao princípio da verdade material.

O R. Acórdão foi proferido com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

**AUTO DE INFRAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. AUSÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE FATO GERADOR DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA EM GFIP.**

Constitui infração a legislação previdenciária apresentar, a empresa, GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias.

A aplicação de penalidade pecuniária estabelecida na legislação previdenciária independe da análise subjetiva da efetiva ocorrência de prejuízo à administração pública.

**SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. VERBAS INTEGRANTES.**

Integra o salário de contribuição as verbas pagas pela empresa aos empregados em decorrência de Convenção Coletiva, a título de participação nos resultados da empresa em desconformidade com a Lei n.º 10.101/00, de indenização por aposentadoria e aviso prévio além daquele assegurado em lei.

Constitui salário indireto, integrando o salário de contribuição para todos os fins, o pagamento de aluguel e anuidade do Conselho Regional de Contabilidade a segurado empregado.

**PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO. DESNECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA.**

Deve ser indeferido o requerimento de produção de provas quando presentes nos autos todos os documentos necessários ao seu correto entendimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 06/11/2009, (fls. 444), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 04/12/2009 (fls. 447 e ss), pleiteando a declaração de decadência de parte do crédito tributário, lastreado na aplicação do §4º, do art. 150, do CTN, e no fato de que foi decretada decadência parcial da obrigação principal. No mais, insurge-se, contra o R Acórdão ao enfoque de ser ilegal/inconstitucional a inclusão do PLR, e ilegal a inserção de verbas indenizatórias e ajuda de custo na base de cálculo das contribuições

previdenciárias. Ressalta seu entendimento no sentido da ausência de prejuízo ao Fisco decorrente da sua omissão. Observa: “*que a Recorrente não infringiu qualquer norma legal, tampouco o art. 32, IV, da Lei n.º 8212/91, tendo sido regularmente procedida a fiscalização de sua contabilidade e lavrados os Autos de Infração correspondentes sem qualquer prejuízo ou entrave, de maneira que a imposição da multa é totalmente descabida*”.

Alega a inconstitucionalidade da multa por ser confiscatória, e que a cumulação de multas traduz-se em inaceitável *bis in idem*. Isso porque, como já dito, os Autos de Infração n.º 37.152.272-2; 37.152.273-0 e 37.152.275-7 efetuaram o lançamento das contribuições previdenciárias devidas pelos segurados; devidas pela empresa sobre a remuneração dos empregados; devidas ao SAT e as devidas a terceiros, incidentes sobre as verbas pagas pela Recorrente a título de verbas indenizatórias; participações em lucros ou resultados e rescisões contratuais entre outras, inclusive com a imposição de multa de ofício agravada pelo dobro por falta declaração dos valores ali constituídos em GFIP das quais, como já dito no presente petitório, e melhor esclarecido nas impugnações ao referidos Autos de Infração, a Recorrente não reconhece a natureza de parcela do salário de contribuição.(...) No caso em tela, é evidente que a multa aplicada extrapolou os limites da pena, incidindo mais de uma vez sobre um mesmo fato, desprendendo-se de qualquer sentido de proporcionalidade e razoabilidade que se possa esperar.

Pede aplicação da retroatividade benigna, na forma da Lei 11.941/2009.

Juntou documentos.

Esse, em síntese, o relatório.

## Voto

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo, conheço, parcialmente, do recurso e passo ao seu exame.

É preciso ressaltar a vedação a órgão administrativo para declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz.

Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido:

Súmula CARF Nº 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Também ressalta-se que este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de ilegalidade de ato normativo vigente, uma vez que sua competência resta adstrita a verificar se o fisco utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento. Nesse sentido, art. 62, do Regimento Interno do CARF, e o art. 26-A, do Decreto 70.235/72. Isso porque o controle efetivado pelo CARF, dentro da devolutividade que lhe compete frente à decisão de primeira instância, analisa a conformidade do ato da administração tributária em consonância com a legislação vigente. Nesse sentido, compete ao Julgador Administrativo apenas verificar se o ato administrativo de lançamento atendeu aos requisitos de validade e observou corretamente os elementos da competência, finalidade, forma e fundamentos de fato e de direito que lhe dão suporte, não havendo permissão para declarar ilegalidade ou inconstitucionalidade de atos normativos.

Assim, a alegação de inconstitucionalidade multa imposta, por ofensa ao princípio do não confisco, da razoabilidade ou proporcionalidade, e ocorrência de *bis in idem*, não será conhecida.

Por fim, e apenas para fazer constar, o Recorrente alega ofensa ao *ne bis in idem* com a imposição das multas em mais de uma autuação. Equivoca-se o Recorrente, na medida em que as penalidades decorreram de infrações distintas.

Como bem fundamentou o R. Acórdão recorrido (fls.441):

A impugnante questiona, ainda, a aplicação de diversas penalidades em relação ao mesmo fato. Sobre 'o deve' 'ser esclarecido que a obrigação tributária, nos termos do artigo 113 do Código Tributário Nacional, se divide em obrigação principal e acessória.

A obrigação tributária principal é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação tributária acessória é aquela que tem por objeto prestação, positiva ou negativa, prevista na legislação tributária, no interesse da arrecadação ou da fiscalização de tributos.

Corno decorrência do descumprimento da obrigação tributária principal, temos o lançamento de ofício do montante devido, acrescido de juros e multa de mora.

Contudo, o presente Auto de Infração destina-se ao lançamento de multa punitiva, tendo em vista o descumprimento da obrigação acessória estabelecida no artigo 32, IV da Lei nº 8.212/91. Portanto, as lavraturas fiscais lavradas em decorrência do procedimento fiscal não se confundem e não configuram dupla tributação.

Por se tratar de penalidade instituída em lei vigente, não tem o condão de contrariar o princípio do não confisco e a autoridade fiscal encontra-se a ela vinculada. A análise do efetivo prejuízo acarretaria a aplicação de critério subjetivo inexistente na administração pública. Assim, verificado o descumprimento de obrigação acessória estabelecida em lei, deve o Auditor Fiscal lavrar o Auto de Infração correspondente, independente de qualquer análise acerca da existência de efetivo prejuízo à administração pública.

No que toca à alegação relativa à ilegalidade/inconstitucionalidade da inclusão do PLR, e ilegalidade da inserção de verbas indenizatórias e ajuda de custo na base de cálculo das contribuições previdenciárias, observa-se que a tese inserta no recurso diz respeito a aspectos relativos a de outras autuações e multas, estranhas à presente lide administrativa.

Assim, não se trata de ilegalidade propriamente dita, mas de abordagem de mérito, já examinada e decidida nos autos das obrigações principais (10865.003099/2008-41), ressaltando-se que questões afetas a outras autuações, não serão examinadas no momento, por serem estranhas a presente lide administrativa.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de PLR, é preciso aplicar a Súmula CARF nº 2, ressaltando que a temática PLR foi examinada no contexto meritório da autuação que ensejou a instauração do processo nº 10865.003099/2008-41.

Por fim, quanto à jurisprudência e à doutrina trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, o qual estabelece que a "*sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros*". Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são "*inter partes*" e não "*erga omnes*".

Com isso, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina e também a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos

Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

### **Da Decadência**

Em relação ao pleito, no sentido de ter aplicado o regramento inserto no §4º, do art. 150, do CTN para o termo inicial da contagem do prazo decadencial do lançamento de obrigação acessória vinculada à obrigação principal, não guarda sorte o Recorrente.

Ocorre que o presente processo trata de multa por descumprimento de obrigação acessória, cujo lançamento é levado a cabo na modalidade de ofício, e não por homologação, portanto não se harmoniza com a questão da existência ou não de pagamento antecipado, daí a inaplicabilidade do §4º, do art. 150, do CTN.

Assim, o dispositivo do CTN a ser aplicado é o artigo 173, inciso I, sem possibilidade de deslocamento do dies a quo para a data de ocorrência do fato gerador.

Nesse sentido é a Súmula CARF n.º 148:

No caso de multa por descumprimento de obrigação acessória previdenciária, a aferição da decadência tem sempre como base o art. 173, I, do CTN, ainda que se verifique pagamento antecipado da obrigação principal correlata ou esta tenha sido fulminada pela decadência com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Nesse sentido, Acórdão da CSRF n.º 9202006.961-2ª Turma, de 20/06/2018, com ementa parcialmente reproduzida abaixo:

#### **OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. AUTONOMIA.**

As obrigações acessórias ostentam caráter autônomo em relação à regra matriz de incidência do tributo, sendo possível a manutenção do lançamento mesmo nos casos em que a obrigação principal foi atingida pela decadência.

É pacífico o entendimento de que descumprimento de obrigação acessória leva ao lançamento de ofício da penalidade razão pela qual a decadência, neste caso, se dá pela aplicação do art. 173, I do CTN

Correta a fundamentação do R. Acórdão recorrido (fls. 438):

Tratando-se de auto de infração, para o qual não ha recolhimento parcial, aplica-se o disposto no artigo 173, I do Código Tributário Nacional, contando o prazo de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A presente autuação foi lavrada em 04/09/2008. abrangendo o descumprimento de obrigação acessória referente ao período de 01/2003 a 12/2007.

Considerado o prazo de cinco anos para a constituição do crédito previdenciário, contados na forma descrita acima, não se vislumbra a decadência alegada pela defesa.

Sendo assim, acolhidos os fundamentos do R. Acórdão de 1ª instância, e aplicada a Súmula CARF 148, não há como acolher o pleito do Recorrente.

### **Do Mérito**

Inicialmente, insta registrar que alegação no sentido da inexistência de má fé por parte do Recorrente, e de não ter havido prejuízo ao erário ante o descumprimento da obrigação acessória, não se mostra suficiente para cancelar a autuação.

Isso em razão do fato de que o descumprimento de obrigação acessória, punível com multa, configura-se independente da boa ou má fé do contribuinte e da existência ou não de prejuízo ao erário, conforme dispõe o art. 136, do CTN.

No mais, importa considerar que a autuação principal (processo n.º 10865.003099/2008-41) foi julgada nessa mesma sessão de julgamento, e teve o seguinte desfecho e ementas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/12/2007

Ementa:

**ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS OU ATOS NORMATIVOS. SÚMULA CARF N 2.**

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PLR. REQUISITOS DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS.**

Os pagamentos de valores a título de PLR pressupõe prévia fixação de critérios e condições estabelecidos na Lei n. 10.101/2000.

A ausência de prévia pactuação de programas de metas, resultados e prazos, entre a empresa e seus empregados, caracteriza não observância à Lei n 10.101/2000 e atrai a incidência de contribuições sociais previdenciárias em face dos pagamentos a título de PLR.

**AUTO DE INFRAÇÃO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. CONTRIBUIÇÕES DA EMPRESA SOBRE O FATURAMENTO DE SERVIÇOS PRESTADOS POR COOPERATIVA DE TRABALHO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COM REPERCUSSÃO GERAL. RICARF. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO.**

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, declarou, em recurso com repercussão geral, a inconstitucionalidade do inciso IV, do art. 22, da Lei n.º 8.212/91, com a redação dada pela Lei n.º 9.876/99 (RE n.º 595838/SP, Pleno, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 23 de abril de 2014).

O § 2º do art. 62 do RICARF estabelece que as decisões de mérito proferidas pelo STF e pelo STJ na sistemática dos arts. 543B e 543C do CPC revogado, ou dos arts. 1.036 a 1.041 do Código processual vigente, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

**VERBAS ESPONTÂNEAS. NATUREZA SALARIAL.**

As verbas espontâneas pagas por ocasião da demissão ou da aposentadoria do empregado pressupõe a contraprestação pelo trabalho, portanto tem natureza salarial, ausente a comprovação de que enquadrar-se-ia em uma das exceções legais.

**DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.**

As decisões administrativas, doutrina jurídica e a jurisprudência pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

**RETROATIVIDADE BENIGNA. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL**

A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei n.º 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei n.º 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Relativamente ao PLR, extrai-se dos julgamento nos autos n.º 10865.003099/2008-41 que:

A ausência de clareza no regramento conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, que não fora afastado pelo Recorrente.

Vejamos a análise do Colegiado de 1ª Instância (fls. 155 e ss):

Na impugnação apresentada, insurge-se, a autuada, contra a incidência de contribuição previdenciária sobre as verbas pagas a título de participação nos lucros e resultados da empresa, afirmando que esse pagamento foi efetuado em conformidade com o disposto no artigo 7% XI da Constituição Federal.

Vislumbra-se que a própria Constituição Federal, ao desvincular da remuneração a parcela paga ao empregado a título de participação no resultado da empresa, determinou sua regulamentação por lei.

Assim, foi editada a Lei n.º 10.101/00, regulando a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como um instrumento de integração entre o capital e o trabalho e de incentivo à produtividade, traçando, ainda, as diretrizes para a sua negociação, conforme esclarece seu artigo 1% in verbis

(...)

De acordo com os fatos relatados pela fiscalização e constantes nos documentos anexados aos autos, os valores pagos pela empresa aos empregados a título de participação nos lucros encontram-se pré-fixados em convenções coletivas, independente do alcance de metas ou resultados por parte dos segurados; o pagamento não se vincula, portanto, com os lucros ou resultados da empresa, não guardando correspondência com a disposição do artigo 7% XI da Constituição Federal

(...)

Não basta, portanto, a existência de Acordo ou Convenção Coletiva disciplinando a distribuição de lucros, mormente quando tais instrumentos de negociação limitam-se a afirmar, singelamente, que "considerando que as empresas da categoria econômica da Indústria da Cerâmica para Construção e Refratários (..) alcançaram e atingiram no ano de xxxx os seus programas de metas e resultados ", como aqueles trazidos aos autos pela impugnante.

Nos termos do artigo 2º supra transcrito, é indispensável que o instrumento de negociação coletiva traga em seu bojo "mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado". No caso em tela, não se vislumbra a existência de parâmetros para cálculo da participação ou de metas ou índices a serem atingidos, mas tão somente valores fixos a serem pagos de acordo com a categoria profissional do segurado.

Considerando a disposição constante na alínea "j" do §9º do artigo 28 da Lei n.º 8.212/91, não é incluída no conceito de salário de contribuição a participação nos lucros e resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, qual seja, a Lei n.º 10.101/00, a qual não foi devidamente observada, como já demonstrado acima. Diante desse fato, as verbas pagas pela empresa a esse título foram consideradas pela fiscalização como verbas remuneratórias, incidindo sobre elas todas as contribuições previdenciárias nos termos da legislação vigente.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de metas e objetivos, bem como a ausência de formalização do acordo previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria.

Decorre disso a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

As Convenções de Trabalho, acostadas a fls. 186 e ss, comprovam a ausência de estipulação de metas e objetivos, conforme de observa dos trechos abaixo reproduzidos:

*CONVENÇÃO DE TRABALHO 2003/2004*

**PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2003****Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS**

*I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:*

*a) até 28 de fevereiro de 2004 a importância equivalente a 40% (quarenta por cento) da remuneração do mês de novembro de 2003.*

*b) Até 31.08.2003 a quantia de R\$ 323,00 (trezentos e vinte três reais)*

*II — Todos os trabalhadores da categoria profissional representados pela Entidade Sindical signatária de presente Convenção Coletiva de Trabalho e pertencente a área de atuação junto às Cerâmicas Vermelhas, já devidamente definidas na cláusula 4 8, letra "B", desta Convenção, perceberão a participação nos resultados, em 2 (duas) parcelas e na seguinte forma:*

*a) Até 28 de fevereiro de 2004 a importância equivalente a 40% (quarenta por cento) da remuneração do mês de novembro de-2003.*

*b) R\$ 105,00 (cento e cinco reais) pago até 31 de agosto de 2004.*

**CONVENÇÃO DE TRABALHO 2004/2005****PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2005****Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS**

*I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:*

*a) até 30 de Abril de 2005 a importância equivalente a 31,5% (trinta um e meio por cento) da remuneração do mês de novembro de 2004.*

*b) Até 31.10.2005 a quantia de R\$ 360,00 (trezentos e sessenta reais)*

**CONVENÇÃO DE TRABALHO 2005/2006****PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2005****Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS**

*I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:*

*até 31 de Agosto de 2006 a quantia de R\$ 388,80 (Trezentos e oitenta oito reais e oitenta centavos).*

*II — Todos os trabalhadores da categoria profissional representados pela Entidade Sindical signatária da presente Convenção Coletiva de Trabalho e pertencente a área de atuação junto às Cerâmicas Vermelhas, já devidamente definidas na cláusula 4 1 , letra "B", desta Convenção, a título de participação nos resultados vão receber:*

*a) até 31 de agosto de 2006 a importância equivalente a R\$ 126,36 (cento vinte e seis reais e trinta e seis centavos).*

**CONVENÇÃO DE TRABALHO 2006/2007****PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS ANO 2006****Cláusula 60 - PARTICIPAÇÃO NOS RESULTADOS**

*I - Todos os trabalhadores da categoria profissional representada pelo Sindicato, a título de participação nos resultados vão receber:*

*b) até 30 de Junho de 2007 a quantia de R\$ 404,35 (Quatrocentos e quatro e reais e trinta cinco centavos).*

*II — Todos os trabalhadores da categoria profissional representados pela Entidade Sindical signatária da presente Convenção Coletiva de Trabalho e pertencente a área de atuação junto às CERÂMICAS VERMELHAS, já devidamente definidas na cláusula*

41, letra "B", desta Convenção, vão receber a título de participação nos resultados em 2 parcelas da seguinte forma:

a) R\$ 65,00 (sessenta e cinco reais) a ser pago em março/2007;

b) R\$ 65,00 (sessenta e cinco reais) a ser pago em setembro/2007.

O Recorrente alega que ao PLR pago não há incidência previdenciária independentemente de qualquer característica ou requisito do programa. Entretanto, essa alegação não pode ser acolhida. Nesse sentido, inexistente controvérsia a respeito da ausência da necessária estipulação de metas e objetivos.

O Acórdão n.º 9202-007.481, proferido pela 2ª Turma da CSRF, em 29/01/2019, que teve como Redatora Designada a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, bem esclareceu a temática:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

*Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005*

**PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.**

*A ausência da estipulação, entre empresas e empregados, de regras claras e objetivas, seja em relação aos resultados a serem alcançados ou metas de produtividade, previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa, caracteriza descumprimento da Lei 8.212/90 e 10.101/2000, razão pela qual há incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.*

Do Voto Vencedor do Acórdão n.º 9202-007.481 extrai-se que:

*Inicialmente, entendo que deve ter em conta que o pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional dita verba encontra-se desvinculada do salário, desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101/2000 descrito a forma como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento, deverá o interessado cumpri-la, para usufruir da não vinculação prevista como benefício constitucional.*

Sendo assim, acolhidos os fundamentos da decisão de piso e da jurisprudência acima reproduzida, deve-se manter a autuação.

O Recorrente apresentou GFIP sem as informações referentes a:

- Segurados empregados constantes em folha de pagamento da empresa;
- Segurados contribuintes individuais constantes em folha de pagamento da empresa;
- Valores constantes em notas fiscais ou faturas emitidas pela Unimed, relativas a prestação de serviços a empresa, por cooperados, por intermédio de cooperativa de trabalho;
- Participação nos lucros e resultados da empresa, pagos em desconformidade com a Lei n.º 10.101/00;
- Verbas pagas pela empresa a título indenizatório, consideradas pela fiscalização como integrantes do salário de contribuição (aviso prévio e indenização por aposentadoria);
- Verbas salariais indiretas (pagamento de aluguel de imóvel a segurado empregado, assim como a anuidade do CRC para o contador da empresa).

Sobre esse fato, o Recorrente nada alega, a não ser a ausência de prejuízo ao erário, argumentação já afastada.

Entretanto, conforme se observa, as obrigações principais lançadas decorrentes de cooperativas de trabalho foram excluídas no julgamento dos autos n.º 10865.003099/2008-41, de forma a que as competências lançadas sob essas rubricas também deverão ser canceladas na presente autuação.

### **Da retroatividade benigna**

O Recorrente busca aplicação da retroatividade benigna, lastreado na Lei 11.941/2009.

O Colegiado de 1ª Instância já se pronunciara a respeito do tema:

Observa-se, por fim, que a multa punitiva foi aplicada na presente autuação com fundamento no artigo 32 da Lei n.º 8.212/91. Contudo, com o advento da Medida Provisória n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, a Lei nº 8.212/91 sofreu diversas alterações, entre elas, no artigo supra mencionado, alterando de maneira substancial a aplicação de multa por infração à legislação previdenciária. Com a inclusão do artigo 35-A na lei de custeio da Previdência Social, a multa passou a ser aplicada nos termos do artigo 44 da Lei n.º 9.430/96, nas situações que envolvam falta de pagamento ou recolhimento e ausência ou inexatidão da declaração, passando a incidir o percentual de 75% (multa de ofício).

Em observância as disposições contidas no artigo 106, II, "c" do Código Tributário Nacional, existindo lei que comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática do ato, a lei deve ser aplicada retroativamente, beneficiando o contribuinte.

Considerando que a multa de ofício penaliza o descumprimento tanto de obrigação principal quanto acessória, para a análise da penalidade mais benéfica deve-se somar a multa aplicada em autos de infração relacionados a erro ou ausência de informação em GFIP, com a multa de mora aplicada em notificação fiscal.

Contudo, observa-se que a multa aplicada em NFLD (AIOP), conforme legislação anterior, é definida conforme a fase processual em que o pagamento é realizado. Da mesma forma, a multa de ofício prevista no artigo 44 da Lei n.º 9.430/96 sofre reduções, conforme o momento em que o débito for quitado, compensado ou parcelado.

Considerando as disposições acima mencionadas, conclui-se que a fixação da multa aplicada depende de ato a ser praticado pelo contribuinte e só poderá ser mensurado no momento da quitação do débito.

Portanto, a verificação de qual é a penalidade é mais benéfica ao sujeito passivo só poderá ser efetuada no momento da efetiva quitação do débito, pela autoridade a quem for postulada referida quitação, possibilitando, assim, a fixação da multa conforme a fase em que se encontrar o processo.

De fato, as normas relativas à imposição de penalidades decorrentes da não entrega de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), ou de sua entrega contendo incorreções, foram alteradas pela Lei n.º 11.941/2009, cuja aplicação poderá resultar aplicação de multas mais benéficas ao infrator.

A Lei 11.941/2009 revogou o §4º do art. 32 da Lei n.º 8.212, de 1991, inserindo o art. 32A, abaixo reproduzido:

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;

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.

Dessa forma, foram definidas novas penalidades em decorrência das mesmas infrações previstas na norma.

Nesse sentido, e lastreado no art 106, II, “c”, do CTN, é preciso aplicar a penalidade mais benéfica, respeitada alteração da Lei 8.212/91.

Não cabendo mais a aplicação da Súmula CARF nº 119, cancelada, é preciso comparar multas por descumprimento da obrigação acessória imposta, sobre o regramento do art. 32, IV, da Lei 8.212/91, com a multa devida segundo prescrição do posterior art. 32-A da Lei 8.212/91 (redação da Lei 11.941/09), a fim de aplicar a penalidade mais benéfica ao Recorrente.

Ressalta-se que a limitação da penalidade ao percentual de 20% com respaldo no art. 61 da Lei 9.430/96 é descabida na presente situação, na medida em que o lançamento decorre de descumprimento de obrigação acessória e não de obrigação principal.

### **CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto por não conhecer das alegações de inconstitucionalidade da multa imposta, por ofensa ao princípio do não confisco, da razoabilidade ou proporcionalidade, ocorrência de *bis in idem*, e da inconstitucionalidade da incidência de contribuições previdenciárias sobre o PLR, e, no mérito, por dar provimento parcial ao recurso, a fim de :

1 – que os lançamentos decorrentes de contribuições incidentes sobre cooperativas de trabalho sejam cancelados, já que foram excluídos no julgamento dos autos nº 10865.003099/2008-41;

2 – determinar que a autoridade responsável pela execução do acórdão recalcule a multa, e promova a comparação das multas por descumprimento da obrigação acessória imposta, sobre o regramento do art. 32, IV, da Lei 8.212/91, com a multa devida segundo prescrição do posterior art. 32-A da Lei 8.212/91 (redação da Lei 11.941/09), visando aplicação da penalidade mais benéfica ao Recorrente.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly