



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

Processo n° 15504.721717/2012-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2402-003.858 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de novembro de 2013
Matéria SALÁRIO INDIRETO: PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS
Recorrente FUTURA FERRO E AÇO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando descumprida regra para distribuição do benefício fixada no próprio instrumento de negociação ou não demonstração da aferição e cumprimento de metas.

GFIP. OMISSÕES. INCORREÇÕES. INFRAÇÃO. PENALIDADE MENOS SEVERA. RETROATIVIDADE BENIGNA. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.

Em cumprimento ao artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN, aplica-se a penalidade menos severa modificada posteriormente ao momento da infração. A norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para que a multa aplicada seja comparada com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Julio Cesar Vieira Gomes – Presidente e Relator.

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Julio Cesar Vieira Gomes, Carlos Henrique de Oliveira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Thiago Tabora Simões e Nereu Miguel Ribeiro Domingues.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente o lançamento fiscal de 01/03/2012 de contribuições previdenciárias sobre participação nos lucros e resultados da empresa, diferenças de GILRAT e auxílio-alimentação, bem como a multa pela omissão em GFIP desses fatos geradores. A decisão recorrida excluiu do lançamento o auxílio-alimentação, as diferenças de GILRAT e retroatividade benéfica com base no artigo 35-A da Lei nº 8.212/91. Seguem transcrições de trechos da decisão recorrida:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009*

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

*A empresa é obrigada a recolher as contribuições, a seu cargo.
A empresa é obrigada a arrecadar as contribuições dos segurados empregados e contribuintes individuais a seu serviço e recolher o produto arrecadado juntamente com as contribuições previdenciárias a seu cargo.*

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

Entende-se por salário de contribuição a remuneração auferida, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR

A participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

ALIMENTAÇÃO IN NATURA

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre despesas com alimentação in natura em favor dos empregados tendo em vista o PARECER PGFN/CRJ/Nº 2117 de 10/11/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda e o Ato Declaratório PGFN nº 3 de 20/12/2011.

AUTO DE INFRAÇÃO. OMISSÃO DE FATOS GERADORES OU CONTRIBUIÇÕES EM GFIP.

Apresentar GFIP omitindo fatos geradores ou contribuições previdenciárias constitui infração à legislação.

MULTA RETROATIVIDADE. MOMENTO DO CÁLCULO.

A lei aplica-se a fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua

prática. A comparação para determinação da multa mais benéfica apenas pode ser realizada por ocasião do pagamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

...

Da análise da documentação juntada pelo impugnante, especificamente, CCT (fls. 70/93) e atas “Relatório de procedimentos adotados para pagamento da participação nos resultados”, não restou demonstrado que houve a fixação previa de qualquer meta ou resultado a ser perseguido pelos empregados, para que eles fizessem jus ao recebimento da PLR.

Os critérios apontados como utilizados para aferir os valores a serem pagos não são aptos a permitir aos empregados conhecerem previamente quais os resultados deveriam perseguir para fazer jus a fruição de uma PLR maior.

Tal circunstância não se coaduna com a natureza da PLR prevista pela Constituição da República de 1988, segundo a qual, conforme já mencionado, a concessão desse direito pressupõe o envolvimento/participação dos empregados por um determinado período, de tal forma a influenciar os lucros ou resultados favoráveis à empresa.

Ora, considerando-se o exposto relativamente a finalidade da PLR, o pagamento de uma verba em razão de um fator como tempo de serviço, disponibilidade de tempo, eficiência, pontualidade, desempenho, disciplina e segurança no trabalho, não se configura como participação nos lucros ou resultados possuindo uma natureza mais próxima de uma premiação ou de remuneração extra devidas em razão de maior disponibilidade do empregado.

Depreende-se, assim, que não foram respeitados os preceitos da Lei nº 10.101/2000 que distinguem os valores pagos a empregados a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR das demais verbas remuneratórias. Trata-se, portanto, de pagamento extra de salário e a citada rubrica se enquadra no conceito de salário de contribuição não constituindo hipótese liberada da tributação pelo disposto na Lei nº 8.212/1991, artigo 28, § 9º.

...

Observa-se que a exclusão de contribuições lançadas incidentes sobre alimentação in natura, em respeito às normas citadas, e a exclusão dos valores lançados a título de diferença de contribuições relacionadas ao GILRAT, por serem improcedentes não tem o condão de alterar as multas aplicadas por meio do Auto de Infração DEBCAD 37.347.687-6, nas competências 01/2008 e 06/2008 (indicadas no demonstrativo de fl. 46) por descumprimento de obrigação acessória em comento.

...

Pelo exposto, voto por considerar procedente em parte a impugnação e manter em parte os créditos exigidos por meio do presente processo, com a exclusão nos Autos de Infração – AI, n.º 37.347.694-9 e 37.347.695-7, das contribuições apuradas com os levantamentos AI – PAG EMPREG RUBRICA ALIMENTAÇÃO, A11 PAG EMPREG RUBRICA ALIMENTAÇÃO, A12 – PAG EMPREG RUBRICA ALIMENTAÇÃO, AL1 – PAG EMPREG RUBRICA ALIMENTAÇÃO, DS – DIF SAT NÃO INFORMADAS EM GFIP, DSI - DIF SAT NÃO INFORMADAS EM GFIP e DS2 - DIF SAT NÃO INFORMADAS EM GFIP.

Contra a decisão, o recorrente interpôs recurso voluntário, onde reitera as alegações trazidas na impugnação:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS

O contribuinte apresentou Convenção Coletiva de Trabalho – CCT com o Sindifer – Sindicato dos Empregados em Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos do Estado de Minas Gerais”, na qual consta (cláusula 2) que deveria ser pago aos empregados, a título de Participação nos Lucros e Resultados - PLR, um montante equivalente a 20% do salário nominal, em duas parcelas (março e outubro), sendo que cada parcela não poderia ultrapassar a quantia de R\$ 180,00. Todavia na CCT não foram fixadas metas, resultados ou estabelecidos índices para aferição da produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa.

Ao ser intimado a apresentar documentos com esse conteúdo, o sujeito passivo justificou que o critério adotado foi o crescimento e a evolução do seu faturamento e do lucro líquido. Portanto, os pagamentos da PLR não foram percebidos em razão do alcance de metas estabelecidas previamente que seria identificado pelo acompanhamento de resultados.

Verificou-se, ainda, que os valores pagos ultrapassam o limite estabelecido na CCT para todos os empregados.

Em razão disso, concluiu-se que a empresa distribuiu lucros a seus empregados em desacordo com a Lei nº 10.101/2000, e os respectivos valores foram considerados salário de contribuição para a previdência social e outras entidades e fundos (Terceiros). Tais pagamentos foram obtidos nas folhas de pagamento de 12/2007, 06/2008 e 12/2008. Os valores pagos a esse título foram discriminados no demonstrativo “Pagamento a título de Lucros e Resultados” de fls. 40/41.

...

Alega que, nos termos dos acordos que fez com os empregados, os valores foram distribuídos conforme o que ficou decidido pelas partes. Aduz que embora tenham sido efetuados pagamentos de montantes maiores, esses pagamentos tem sua justificativa na “avaliação de desempenho dos funcionários”

constante do item III do acordo, que considerou critérios como tempo de serviço, disponibilidade de tempo, eficiência, pontualidade, desempenho, disciplina e segurança no trabalho.

Diz que foram feitas avaliações para cada empregado para verificar o merecimento à participação nos lucros da empresa.

Assevera que a as duas CCT, principalmente as vigentes a partir de 2008, apontam em seus parágrafos 1º e 2º que fica mantida a participação nos resultados mais favorável anteriormente adotada pela empresa ou, no caso de empresa com menos de 50 empregados (caso da impugnante), fica mantida a PLR já adotada pela empresa.

Aponta que as cópias de cartas enviadas ao sindicato em 12/2006 e 01/2007, demonstram que já vinha, desde aqueles anos, distribuindo seus lucros para os empregados, o que prova que tais PLR foram pagas com a conivência, anuência e conhecimento do sindicato da categoria. Acrescenta que, como se vê no relato do fisco, no ano de 2009 distribuiu rigorosamente, os valores determinados na CCT em vigor no período, ou seja, R\$ 422,00.

Requer o cancelamento do auto de infração.

Juntou cópia de documentos, dentre as quais:

Cópia de CCT de 2007-2008 (fls. 70/76), assinada em 21/11/2007, na qual consta que as empresas que em 1/11/2007 já tiverem implantado ou estiverem em fase de implantação de seus programas de participação nos lucros e ou resultados em condições mais benéficas aos empregados ficam isentas do cumprimento do disposto na CCT relativamente a PLR. Consta ainda, que as empresas que praticavam a participação nos resultados nas convenções anteriores voltarão a fazê-la para todos os empregados abrangidos na CCT. Nessa CCT foi determinado que as empresas com mais de 100 empregados constituíssem comissão para discutir programa de PLR nos termos da Lei nº 10.101/2000 e foram fixadas condições mínimas para o pagamento de PLR em 2008 (dentre elas que o pagamento da 1ª parcela se daria até 30/3/2008 e o da 2ª em 30/9/2008).

Cópia de CCT de 2008-2009 (fls. 77/79), na qual consta que fica mantida a participação nos resultados mais favorável ao empregados anteriormente adotada pela empresa e aquela adotada por empresas com menos de 50 empregados. Nessa CCT foram fixadas condições mínimas para o pagamento de PLR em 2009 para empresas com mais de 50 empregados (pagamentos a serem efetuados em 30/3/2009 e 30/9/2009).

Cópia de CCT de 2009-2010 (fls. 80/93), na qual consta que fica mantida a participação nos resultados mais favorável ao empregados anteriormente adotada pela empresa e aquela adotada por empresas com menos de 30 empregados. Nessa CCT foram fixadas condições mínimas para o pagamento de PLR em 2009 para empresas com mais de 30 empregados (pagamentos a serem efetuados em 30/3/2010 e 30/9/2010).

Cópias de atas manuscritas denominadas “Relatório de procedimentos adotados para pagamento da participação nos resultados” (fls. 94/106) nas quais consta que reuniram-se na sede da empresa o sócio diretor financeiro e alguns empregados para avaliar o desempenho de todos os funcionários e para definir os valores a serem pagos relativamente a participação nos resultados no ano. Consta que o procedimento a ser adotado para o pagamento da Participação nos Resultados – PR seria o previsto na Convenção Coletiva de Trabalho – CCT por ser mais prático e por facultar o pagamento de valores mais favoráveis que o mínimo nela estabelecido. Consta, ainda, que foram avaliados todos os empregados usando os seguintes critérios “tempo de serviço, disponibilidade de tempo, eficiência, pontualidade, desempenho, disciplina e segurança no trabalho”.

Cópias de correspondências endereçadas ao Sindicato dos empregados em empresas distribuidoras de produtos siderúrgicos do estado de Minas Gerais – SEEDSIDER (fls. 107/108).

...

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DEIXAR DE DECLARAR FATOS GERADORES E CONTRIBUIÇÕES

O contribuinte deixou de informar por meio de GFIP - Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informação à Previdência Social os valores pagos sob o título de PLR, as despesas com alimentação de empregados. Além disso, o contribuinte deixou de declarar contribuições relativas ao GILRAT na medida em que informou no campo “SAT/RAT” das GFIP que alíquota aplicável era de 1%.

De acordo com as informações do relatório fiscal da aplicação da multa (fl. 28) e da capa do Auto de Infração (fl. 2), em decorrência da infração cometida, foram aplicadas multas calculadas da forma prevista, na época de ocorrência das faltas, pela Lei 8.212/1991, artigo 32, § 5º e no Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, artigo 284, inciso II e artigo 373. Os valores a que se referem tais artigos foram atualizados pela Portaria Interministerial MPS/MF nº 2 de 6/1/2012. A apuração do valor da multa, por competência, foi demonstrada pela fiscalização no documento denominado “Demonstrativo de Cálculo da Multa cód. 68” (fl. 46).

Nesse caso, o valor da multa, por competência, corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada limitada, com base no valor mínimo atualizado pela portaria mencionada, em função do número de segurados.

Em atenção ao que dispõe o Código Tributário Nacional – CTN, artigo 106, inciso II, alínea “c”, foi realizada a comparação entre a multa calculada conforme a legislação vigente na data da lavratura (após edição da Medida Provisória - MP nº 449, de 3/12/2008) e a multa aplicável conforme o que previa a

legislação quando da ocorrência das infrações (fls. 42/45), com vistas a aplicar aquela mais favorável ao contribuinte.

O auditor fiscal juntou cópias de documentos, dentre as quais, cópias do contrato social e de alteração contratual, nas quais consta que o objeto social é o comércio de produtos siderúrgicos em geral, inclusive ferros para construção civil e sucatas metalúrgicas (fls. 31/36).

...

AI DEBCAD 37.347.687-6

Alega que jamais apresentou ao fisco qualquer documento com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, pelo contrário.

Aduz que, a não ser assim, não teria a fiscalização conseguido efetuar a lavratura dos outros autos de infração.

Acrescenta que a RFB sequer se dignou a apontar quais documentos se apresentavam nesta situação provocando o cerceamento de defesa. Cita jurisprudência.

Conclui que a multa lançada carece de legalidade já que não é cabível penalidade pela circunstância de apresentação de documentos irregulares sem que os mesmos tenham sido identificados para que o impugnante contestasse o alegado.

Requer o cancelamento do AI.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes, Relator

Procedimentos formais

Quanto ao procedimento da fiscalização e formalização do lançamento também não se observou qualquer vício. Foram cumpridos todos os requisitos dos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, *verbis*:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

O recorrente foi devidamente intimado de todos os atos processuais que trazem fatos novos, assegurando-lhe a oportunidade de exercício da ampla defesa e do contraditório, nos termos do artigo 23 do mesmo Decreto.

Art. 23. Far-se-á a intimação:

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 10.12.1997)

III - por edital, quando resultarem improficuos os meios referidos nos incisos I e II. (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004)

Portanto, em razão do exposto e nos termos das regras disciplinadoras do processo administrativo fiscal, não se identificam vícios capazes de tornar nulo quaisquer dos atos praticados e tão pouco se faz necessária a realização de diligência ou perícia, já que os autos estão devidamente instruídos para exame e julgamento:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

No mérito

Participação nos lucros e resultados

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Com todas as conquistas: salário-mínimo, limitação da jornada de trabalho, proteção contra a demissão sem justa causa, férias, descanso semanal remunerado, apenas para mencionar algumas, ainda assim capital e trabalho se opunham, um ao outro, como realidades inconciliáveis.

Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa. No artigo 7º, Inciso XI, junto com outros direitos sociais do trabalhador está a participação nos lucros ou resultados, desvinculada da remuneração; portanto, trata-se imunidade tributária:

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**;*

Entretanto, apenas com a Medida Provisória nº 794, de 22/12/94, convertida na Lei nº 10.101, de 19/12/2000, a matéria foi regulamentada:

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

a) Finalidades:

- integração entre capital e trabalho; e
- ganho de produtividade.

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.

b) Negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores. No instrumento de negociação devem constar, com clareza e objetividade, as condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direitos substantivos).

Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa. Vê-se que no instrumento de negociação deve constar o que dispõe o artigo 2º, §1º e, no caso dos critérios para se fazer jus ao benefício, o legislador cuidou apenas de exemplificá-los.

Como se constata pelas disposições acima, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros se efetive. Não há regras detalhadas na lei sobre os critérios e as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Nesse sentido, o artigo 2º, §1º, I da lei possibilita inclusive que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas o aumento da lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que foi alcançada esta meta, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal

criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, “caput” da Constituição Federal.

Quanto aos mecanismos de aferição das informações para fins de comprovação do cumprimento dos critérios para a participação, não há qualquer previsão na lei no sentido de se exigir metas individualizadas para os trabalhadores. E nem poderia. Caso adote o aumento da lucratividade da empresa ou o alcance de outras metas organizacionais, critérios esses exemplificados na lei, não vejo como se exigir a aferição da contribuição de cada trabalhador para o cumprimento dessas metas. Como se poderia aferir a parcela do lucro de uma empresa de grande porte atribuída individualmente a um trabalhador da linha de produção? E mais. A exigência por parte da fiscalização de metas individualizadas vai de encontro ao que se procurou evitar na regulamentação da participação nos resultados e lucros – PLR, que é afastá-lo do conceito de salário. Caso se exigisse do segurado empregado o cumprimento de metas individuais para a percepção do benefício, flagrantemente, caracterizaria um prêmio, gratificação, e como tal parcela remuneratória. Porém, caso seja fixada como meta alguma avaliação do empregado, essa regra deverá ser cumprida.

Em razão de tudo aqui exposto, vê-se que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Nesse sentido, preocupou-se o legislador com essa possibilidade de se desvirtuar a finalidade da lei e se utilizar a participação nos lucros e resultados da empresa para a sonegação de contribuições sociais:

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

No caso, a fiscalização, inclusive examinando as atas de reuniões às fls. 94 a 106, constatou que não há qualquer demonstração do cumprimento das supostas metas fixadas entre a empresa e a comissão de empregados, o que contraria o disposto no artigo 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000. Sendo que o recorrente não trouxe provas em contrário:

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 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.

Logo, a decisão recorrida não merece reforma.

Multa aplicada

É direito da recorrente a retroatividade benéfica prevista no artigo 106 do Código Tributário Nacional e em face da regra trazida pelo artigo 26 da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 que introduziu na Lei nº 8.212, de 24/07/1991 o artigo 32-A. Passo, então, ao seu exame, sobretudo para explicar porque não deve ser aplicada ao caso a regra no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996. Seguem transcrições:

Art.26. A Lei nº 8.212, de 1991, passa a vigorar com as seguintes alterações:

...

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.”

Código Tributário Nacional:

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

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

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.”

Podemos identificar nas regras do artigo 32-A os seguintes elementos:

- a) é regra aplicável a uma única espécie de declaração, dentre tantas outras existentes (DCTF, DCOMP, DIRF etc): 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.

Inicialmente, esclarece-se que a mesma lei revogou as regras anteriores que tratavam da aplicação da multa considerando cem por cento do valor devido limitado de acordo com o número de segurados da empresa:

Art. 79. Ficam revogados:

I – os §§ 1º e 3º a 8º do art. 32, o art. 34, os §§ 1º a 4º do art. 35, os §§ 1º e 2º do art. 37, os arts. 38 e 41, o § 8º do art. 47, o § 2º do art. 49, o parágrafo único do art. 52, o inciso II do caput do art. 80, o art. 81, os §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 6º e 7º do art. 89 e o parágrafo único do art. 93 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

Para início de trabalho, como de costume, deve-se 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*”.

No inciso II do artigo 32-A em comento o legislador manteve a desvinculação que já havia 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.*

Portanto, temos que o sujeito passivo, ainda que tenha efetuado o pagamento de cem por cento das contribuições previdenciárias, estará sujeito à multa de que trata o dispositivo. Comparando-se 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, vejo que as regras estão em outro sentido. As multas nele previstas incidem em razão da falta de pagamento ou, quando sujeito a declaração, pela falta ou inexatidão da declaração, aplicando-se apenas ao valor que não foi declarado e nem pago. Ao declarado e não pago é aplicada apenas multa de mora. Melhor explicando essa diferença, apresentamos o seguinte exemplo: o sujeito passivo, obrigado ao pagamento de R\$ 100.000,00 apenas declara R\$ 80.000,00, embora tenha efetuado o pagamento/recolhimento integral dos R\$ 100.000,00 devidos, qual seria a multa aplicável? Somente a prevista no artigo 32-A. E se houvesse pagamento/recolhimento parcial de R\$ 80.000,00? Incidiria a multa de 75% (considerando a inexistência de agravamento) sobre a diferença de R\$ 20.000,00 e, independentemente disso, a multa do artigo 32-A em relação ao valor não declarado. Isto porque a multa de ofício existe como decorrência da constituição do crédito pelo fisco, isto é, de ofício através do lançamento. Caso todo o valor de R\$ 100.000,00 houvesse sido declarado, ainda que não pagos, a declaração constituiria o crédito tributário por confissão; portanto, sem necessidade de autuação.

A diferença reside aí. Quanto à GFIP não há vinculação com o pagamento. Ainda que não existam diferenças de contribuições previdenciárias a serem pagas, estará o contribuinte sujeito à multa do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991:

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.

A DCTF tem finalidade 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, sobretudo os salários de contribuição percebidos pelos segurados. São essas informações que viabilizam a concessão dos benefícios previdenciários. Quando o sujeito passivo é intimado para entregar a GFIP, suprir omissões ou efetuar correções, o fisco já tem conhecimento da infração e, portanto, já poderia autuá-lo, mas isso não resolveria um problema extra-fiscal: as bases de dados da Previdência Social não seriam alimentadas com as informações corretas e necessárias para a concessão dos benefícios previdenciários.

Por essas razões é que não vejo como se aplicarem as regras do artigo 44 aos processos instaurados em razão de infrações cometidas sobre a GFIP. E no que tange à “*falta de declaração e nos de declaração inexata*”, parte também do dispositivo, além das razões já expostas, deve-se observar o Princípio da Especificidade - a norma especial prevalece sobre a geral: o artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 traz regra aplicável especificamente à GFIP, portanto deve prevalecer sobre as regras no artigo 44 da Lei nº 9.430/1996 que se aplicam a todas as demais declarações a que estão obrigados os contribuintes e responsáveis tributários. Pela mesma razão, também não se aplica 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.

Em síntese, para aplicação de multas pelas infrações relacionadas à GFIP devem ser observadas apenas as regras do artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991 que regulam exaustivamente a matéria. É irrelevante para tanto se houve ou não pagamento/recolhimento e, nos casos que tenha sido lavrada NFLD (período em que não era a GFIP suficiente para a constituição do crédito nela declarado), qual tenha sido o valor nela lançado.

E, aproveitando para tratar também dessas NFLD lavradas anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, não vejo como lhes aplicar o artigo 35-A, que fez com que se estendesse às contribuições previdenciárias, a partir de então, o artigo 44 da Lei nº 9.430/1996, pois haveria 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/recolhimento 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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 Lei nº 11.941, de 27/05/2009 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;

Retomando os autos de infração de GFIP lavrados anteriormente à Lei nº 11.941, de 27/05/2009, há um caso que parece ser o mais controvertido: o sujeito passivo deixou de realizar o pagamento das contribuições previdenciárias (para tanto foi lavrada a NFLD) e também de declarar os salários de contribuição em GFIP (lavrado AI). Qual o tratamento do fisco? Por tudo que já foi apresentado, não vejo como *bis in idem* que seja mantida na NFLD a multa que está nela sendo cobrada (ela decorre do falta de pagamento, mas não pode retroagir o artigo 44 por lhe ser mais prejudicial), sem prejuízo da multa no AI pela falta de declaração/omissão de fatos geradores (penalidade por infração de obrigação acessória ou instrumental para a concessão de benefícios previdenciários). Cada uma das multas possuem motivos e finalidades próprias que não se confundem, portanto inibem a sua unificação sob pretexto do *bis in idem*.

Agora, temos que o valor da multa no AI deve ser reduzido para ajustá-lo às novas regras mais benéficas trazidas pelo artigo 32-A da Lei nº 8.212/1991. Nada mais que a aplicação do artigo 106, inciso II, alínea “c” do CTN:

Código Tributário Nacional:

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.***

De fato, nelas há limites inferiores. No caso da falta de entrega da GFIP, a multa não pode exceder a 20% da contribuição previdenciária e, no de omissão, R\$ 20,00 a cada grupo de dez ocorrências:

Art. 32-A. (...):

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.

Certamente, nos eventuais casos em a multa contida no auto-de-infração é inferior à que seria aplicada pelas novas regras (por exemplo, quando a empresa possui pouquíssimos segurados, já que a multa era proporcional ao número de segurados), não há como se falar em retroatividade.

Outra questão a ser examinada é a possibilidade de aplicação do §2º do artigo 32-A:

§ 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.

Deve ser esclarecido que o prazo a que se refere o dispositivo é aquele fixado na intimação para que o sujeito passivo corrija a falta. Essa possibilidade já existia antes da Lei nº 11.941, de 27/05/2009. Os artigos 291 e 292 que vigoram até sua revogação pelo Decreto nº 6.727, de 12/01/2009 já traziam a relevação e a atenuação no caso de correção da infração.

E nos processos ainda pendentes de julgamento neste Conselho, os sujeitos passivos autuados, embora pudessem fazê-lo, não corrigiram a falta no prazo de impugnação; do que resultaria a redução de 50% da multa ou mesmo seu cancelamento. Entendo, portanto, desnecessária nova intimação para a correção da falta, oportunidade já oferecida, mas que não interessou ao autuado. Resulta daí que não retroagem as reduções no §2º:

Art.291. Constitui circunstância atenuante da penalidade aplicada ter o infrator corrigido a falta até o termo final do prazo para impugnação.

§1ª A multa será relevada se o infrator formular pedido e corrigir a falta, dentro do prazo de impugnação, ainda que não contestada a infração, desde que seja o infrator primário e não tenha ocorrido nenhuma circunstância agravante.

...

CAPÍTULO VI - DA GRADAÇÃO DAS MULTAS

Art.292. As multas serão aplicadas da seguinte forma:

...

V - na ocorrência da circunstância atenuante no art. 291, a multa será atenuada em cinquenta por cento.

Retornando à aplicação do artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, devem ser comparadas as duas multas, a aplicada pela fiscalização com a prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 24/07/1991, prevalecendo a menor.

Por tudo, voto pelo provimento parcial do recurso nos termos do parágrafo anterior, retroatividade benéfica.

É como voto.

Julio Cesar Vieira Gomes

Processo nº 15504.721717/2012-37
Acórdão n.º **2402-003.858**

S2-C4T2
Fl. 194

CÓPIA