



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



**Processo nº** 16024.000016/2010-64  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2202-009.716 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 09 de março de 2023  
**Recorrente** RODOVIAS DAS COLINAS SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

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

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade/ilegalidade de lei vigente.

**MATÉRIA ESTRANHA À LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO. NÃO CONHECIMENTO.**

Não se conhece de matéria que não tenha qualquer tipo de relação com o auto de infração

**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.

**PLR. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.**

Os instrumentos decorrentes de negociação deverão conter regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos de participação nos lucros ou resultados, e quanto às regras adjetivas. Para caracterização de regras claras, é necessária a existência de mecanismos de aferição do resultado do esforço, e sua ausência caracteriza o descumprimento das condições legais a não incidência tributária nos valores pagos.

**REMUNERAÇÃO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. REEMBOLSO DE DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO DAS DESPESAS. ABONO EVENTUAL. HABITUALIDADE.**

Nenhuma das exclusões insertas na Lei 8.212/91 abrange expressamente os pagamentos realizados para empregados, por conta de despesas pela utilização de equipamentos particulares na consecução de suas atividades, e a ausência de comprovação das despesas incorridas.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, desvinculado da relação de trabalho, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada

graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

O conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas também à situação motivadora do pagamento.

**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 nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto à alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa Selic, bem como da incidência dos juros moratórios, e da suposta responsabilidade solidária; e na parte conhecida, dar-lhe provimento parcial, para determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mário Hermes Soares Campos, Martin da Silva Gesto, Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Sonia de Queiroz Accioly e Eduardo Augusto Marcondes de Freitas.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário (fls.321 e ss) interposto contra decisão da 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto (fls. 254 e ss) que manteve o Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP - Debcad n.º 37.261.463-9, de 22/02/2010, no montante de R\$ 464.155,36 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, cento e cinquenta e cinco reais e trinta e seis centavos), referente a contribuições à Seguridade Social, parte patronal e alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados em folhas de pagamento a título de participação nos lucros e resultados — PLR e indenizações rescisórias consideradas como remuneração.

A R. decisão proferida pelo Colegiado de 1ª Instância analisou as alegações apresentadas, abaixo reproduzidas, e manteve a autuação:

Trata o presente de Auto de Infração de Obrigações Principais - AIOP - Debcad n.º 37.261.463-9, de 22/02/2010, no montante de R\$ 464.155,36 (quatrocentos e sessenta e quatro mil, cento e cinquenta e cinco reais e trinta e seis centavos), referente a contribuições à Seguridade Social, parte patronal e alíquota para financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho — GILRAT, incidentes sobre remunerações pagas a segurados empregados em folhas de pagamento a título de participação nos lucros e resultados — PLR e indenizações rescisórias consideradas como remuneração.

Informa o Relatório Fiscal — RF (fls. 18/21) que os acordos entre a empresa e a comissão de empregados para 2004 (para pagamento em 03/2005) e 2005 (para pagamento em 03/2006) apresentaram as seguintes irregularidades:

- não constam regras claras e objetivas quanto aos direitos e critérios de aferição dos valores a serem pagos a título de PLR, tendo a autuada apresentado planilha com critérios de gestão e procedimentos para a apuração da PLR, a qual não faz parte dos acordos;
- consta no acordo que os diretores empregados receberão valores atribuídos pelo conselho de administração da empresa, sem qualquer critério definido;
- um dos diretores recebeu altas quantias em datas que desrespeitaram a periodicidade semestral do pagamento imposta pela Lei 10.101/00;
- em algumas rescisões de contratos de trabalhos em 2005 foram efetuados pagamentos da rubrica "Indenização Rescisória", a qual a autuada afirma tratar-se de reembolso de despesas dos funcionários (utilização de carros, telefones e computadores particulares) sem formalização. Não foram apresentados documentos comprobatórios e tais valores foram considerados como sendo remuneração.

Relata ainda o RF que, para determinação do valor da multa aplicada, foi procedida a comparação das multas, levando-se em consideração a legislação anterior e a introduzida pela edição da Medida Provisória - MP 449/2008, transformada em Lei 11.941/2009, em atendimento ao contido no art. 106, II, "c", do CTN. que trata da retroatividade benigna em termos de penalidade a ser aplicada, concluindo-se ser mais benéfico autuada, em todas as competências, exceto 03/0005, a aplicação da multa de ofício de 75% prevista no art 35-A da Lei 8.212/91, introduzido pela MP supra, conforme demonstrativo de fls. 25 do auto de infração de obrigação acessória — AIOA-68, Debcad n.º 37.261.466-3 (cópia anexada as fls. 251), lavrado pela não informação, em GFIP, todos os fatos geradores de todas as contribuições devidas. Para a competência 03/2005, a penalidade menos gravosa ao contribuinte é aquela trazida pela legislação anterior a MP 449, ou seja, multa de mora de 24% mais AIOA-68.

Durante a ação fiscal foram também lavrados os seguintes autos de infração:

- AIOP Debcad n.º 37.261.464-7, referente a contribuições dos segurados empregados;
- AIOP Debcad n.º 37.261.465-5, referente a contribuições a outras entidades e fundos (terceiros);

Esses processos encontram-se anexados ao presente, denominado de "processo principal", por conter este todos os documentos relacionados à ação fiscal tais como termos, intimações, atas de assembleias, estatuto social, etc, relativos aos mesmos fatos geradores e mesmo período de apuração.

Embora não esteja apensado ao presente, também foi lavrado o AIOA-68, Debcad n.º 37.261.466-3, referente ao não cumprimento da obrigação acessória de informar em GITIP todos os fatos geradores de todas as contribuições sociais.

Impugnação:

Dentro do prazo regulamentar, o sujeito passivo apresentou extensa impugnação (fls. 123/156), na qual, apresentando jurisprudência, alega, resumidamente:

Da Participação nos Lucros e Resultados - PLR:

- A autuação foi precipitada, posto que lavrada sem análise contextualizada dos fatos, pois os pagamentos a título de PLR observaram as regras e limites previamente estabelecidos, foram realizadas negociações com os empregados e com a participação de um representante do sindicato da categoria, não tendo ocorrido qualquer imposição por parte da impugnante.
- houve verdadeira desconsideração de atos ou negócios jurídicos sem demonstração, sequer alegação, de simulação / dissimulação, não havendo provas contundentes que pudessem sustentar essa desconsideração.
- A autuação fiscal incorreu em ilegalidade quando deixou de comprovar a materialização da suposta obrigação tributária em discussão, estando o lançamento fiscal calcado em mera presunção, dado que possui como único fundamento de validade um fato (descaracterização da PLR e das indenizações rescisórias pagas a seus empregados). Não existindo qualquer elemento de prova no sentido de que os valores pagos a título de PLR substituíram ou complementaram a remuneração dos empregados.
- Os programas de PLR da impugnante possuem regras claras e objetivas bem como critérios de avaliação para definição dos pagamentos realizados, não havendo espaço para imposições.
- Em função das características da atividade da empresa, os empregados e o sindicato da categoria negociaram PLR que previram como metas os resultados econômicos e financeiros, satisfação dos clientes e programas de produtividade, sendo que os programas também foram claros e objetivos ao estabelecer que os montantes globais a serem distribuídos seriam definidos a partir do resultado gerencial alcançado, após deliberação dos acionistas.
- As planilhas com critérios de gestão e procedimento para a apuração do PLR apresentadas pela impugnante e invalidadas pela fiscalização em nada inovaram ou modificaram o já exposto nos programas de participação, em conformidade com o que havia sido previamente negociado com os empregados.
- No tocante ao fato de quatro diretores empregados terem recebido a maior parte do valor distribuído, observou-se todos os critérios previamente estabelecidos no programa de PLR, que definiram que a distribuição de valores, com base nos resultados gerenciais e financeiros, levaria em consideração, ainda, o salário, cargo/nível, tempo de trabalho e o desempenho individual, sendo conforme o programa, portanto, que os diretores percebessem maior parcela do PLR, não transmutando tal fato a natureza dos pagamentos realizados, tampouco a finalidade dos programas negociados.
- Quanto a um diretor ter recebido pagamentos em 03/2005 e 06/2005 e também que empregados receberam parcelas de PLR em 09/2005 e 12/2005, desrespeitando o período semestral previsto na Lei 10.101/00, esse fato ocorreu em virtude de seus desligamentos da empresa e assim sendo, fizeram jus à antecipação dos valores do PLR que perceberiam no ano seguinte, em conformidade com os programas negociados.

#### Das Indenizações Rescisórias:

- Segundo o entendimento da fiscalização, a não apresentação de documentos que comprovassem a natureza dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de Indenização rescisória" seria suficiente para lhes impingir natureza remuneratória. Ocorre que a cobrança de contribuições previdenciárias está condicionada à configuração de uma das hipóteses de incidência tributária previstas na norma legal, o que não ocorre *in casu*.
- Invocando os princípios da retributividade, habitualidade e legalidade, aduz que os pagamentos de rescisões indenizatórias ocorreram única e exclusivamente em razão da utilização, pelo empregado, de equipamentos particulares na consecução de suas atividades, não guardando tais pagamentos relação com o trabalho desempenhado, com a remuneração percebida ou qualquer outro elemento capaz de configurar a contraprestação pelos serviços prestados.

- O fato de a impugnante não possuir em arquivo os documentos que comprovam a natureza indenizatória dos pagamentos realizados não autoriza concluir que eles possuem natureza remuneratória.

Da multa Aplicada. Necessidade de Revisão do Valor e Ilegalidade da Majoração no Tempo:

- Não ha motivo legal que permita a cobrança da multa de mora nos moldes pretendidos pela fiscalização, ou seja, para o cálculo do valor da multa mais benéfica a ser aplicada, os valores vinculados às obrigações principais foram somados aos vinculados às obrigações acessórias, que não têm relação alguma com o presente caso, o qual trata de cobrança de contribuições previdenciárias e não do descumprimento de obrigações acessórias, que são totalmente distintas e não se comunicam em hipótese nenhuma.

- Esse entendimento é da própria Receita Federal, pois, caso a impugnante efetue o recolhimento do pretense crédito tributário exigido neste AIOP, tal expediente não gerará qualquer efeito no prosseguimento dos autos de infração que tratam de multa pelo não cumprimento de obrigações acessórias.

- O procedimento adotado pela fiscalização é ilegal, devendo o valor da multa ser calculado de acordo com as antigas disposições do art. 35 da Lei 8.212/91, desconsiderando-se o valor de multas relativas a obrigações acessórias e afastando-se a aplicação da multa isolada, cuja aplicação só está autorizada para fatos geradores ocorridos após a entrada em vigor da MP 449.

- Não existe justificativa legal capaz de fundamentar a progressão do percentual da multa de mora em razão do simples transcorrer do tempo ou em virtude da prática de determinados atos administrativos, não se justificando a utilização do art. 35 da Lei 8.212/91, a qual restou revogada com a edição da MP 449 e, nos termos do art. 61 da Lei 9.430/96, o percentual da multa a ser aplicado fica limitado a 20%.

- De acordo com o art. 106, II, "c" do CTN, conclui-se que a multa de mora exigida no presente caso não pode ser superior a 20%, sob pena de ilegalidade.

Do Descabimento da Taxa Selic:

- Não é admissível a aplicação da taxa Selic como forma de sanção pelo atraso no cumprimento de obrigação tributária por tratar-se de juros remuneratórios que visam premiar o capital investido pelo aplicador em títulos da dívida pública federal, além de não ter sido criada e definida em lei, mas por resoluções do Conselho Monetário Nacional, o que ofende o princípio constitucional da legalidade, bem como o disposto no art. 161, I,º do CTN.

Da Ilegal Imputação de Responsabilidade Tributária:

Apresenta extensa jurisprudência objetivando refutar a imputação de responsabilidade solidária aos seus diretores incluídos no "Relatório de Vínculos", por afronta ao disposto nos art. 134e 135 do CTN.

Dos Pedidos:

Finalmente, anexando documentos de fls. 157/240, requer:

- Seja julgado integralmente nulo o AIOP em virtude da ausência de comprovação da suposta obrigação tributária, bem como dos vícios incorridos na tentativa de invalidar os programas de PLR e pagamentos de indenizações rescisórias;

- Caso assim não se entenda, seja julgado integralmente improcedente o AIOP com a consequente extinção do crédito tributário nele consubstanciado;

- Caso assim não se entenda, seja revisto o valor da multa de mora e/ou de ofício aplicada, adequando-se à legislação aplicável;

- Imediata exclusão das pessoas arroladas no "Relatório de Vínculos" do polo passivo da autuação fiscal.

É o relatório.

O Colegiado de 1ª Instância examinou as alegações da defesa e manteve as autuações, em R. Acórdão com as ementas abaixo reproduzidas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/02/2005 a 31/12/2005

**INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. ARGUIÇÃO. AFASTAMENTO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.**

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

**PROVAS. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO.**

A prova documental no contencioso administrativo previdenciário deve ser apresentada juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo se fundada nas hipóteses expressamente previstas.

**SELIC. ILEGALIDADE.**

A aplicação da SELIC para fixação dos acréscimos incidentes sobre o crédito previdenciário lançado pela fiscalização encontra respaldo na legislação vigente.

**REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. LEGISLAÇÃO VIGENTE. INSTANCIA ADMINISTRATIVA. INCOMPETÊNCIA.**

A instância administrativa é incompetente para afastar a aplicação da legislação vigente quanto à multa aplicada em decorrência da arguição de sua inconstitucionalidade ou ilegalidade.

**RELATÓRIO DE VÍNCULOS.**

Constitui peça de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário o anexo Relatório de Vínculos, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas de interesse da administração, em razão do seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando sua qualificação e período de atuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1ª Instância, aos 24/02/2014 (fls. 319), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 25/03/2014 (fls. 321 e ss), insurgindo-se, inicialmente, contra o lançamento ao fundamento de que:

1 - não se justifica a descontextualização negocial dos PLR tanto pela Autoridade Autuante como pelos Julgadores de Piso, afastando-se da finalidade da Lei e do ato administrativo, o que impõe a nulidade da autuação;

2 – o PLR continha regras prévias e claras, que unia os interesses do Recorrente e de seus empregados, bem como critérios de avaliação para definição dos pagamentos realizados;

3 – foi indevida a desconsideração indireta do PLR decorrente da autuação – e não houve simulação – assinala ter havido violação ao princípio da verdade material;

4 – não configurada a obrigação tributária, e não comprovada a materialidade da obrigação tributária, resultando na ilegalidade da exigência fiscal;

5 – o diretor Jorge Luiz Trevisani recebeu mais de um pagamento em 2005 por conta do seu desligamento com a empresa, da mesma forma que Adilson Guarzone e Rodrigo Silveira Lindemberg – assim, não houve ofensa às regras de periodicidade – e que não representa antecipação, porquanto houve atingimento de metas aferido;

Acosta jurisprudência a respeito do tema PLR, para reforçar seu entendimento de descabimento da autuação.

Relativamente às indenizações rescisórias, afirma a não incidência de contribuições previdenciárias, na medida em que não representam contraprestação por serviços prestados, e não eram habituais.

Assinala que o fato de não possuir documentos que comprovem a natureza indenizatória não autoriza a autuação.

Pede a revisão do valor da multa aplicada, ao enfoque que o cálculo na autuação considerou valores vinculados às obrigações principais e acessórias, indevidamente. Busca a limitação da multa a 20%, considerada a redação do art 35, da Lei 11.941/2009 cc art 61, da Lei 9430/96. Assinala a ilegalidade da majoração da multa de mora no tempo.

Insurge-se contra a aplicação da taxa Selic, ao fundamento de ser inconstitucional; bem como contra a cobrança de juros sobre a multa, por ausência de previsão legal.

Ressalta seu entendimento no sentido da invalidade do Relatório de Vínculos. Assinala que os Julgadores de Piso reconheceram a inexistência de responsabilidade dos sujeitos arrolados no relatório de vínculos, mas alegaram que a relação poderia servir de subsídio à PGFN, motivo pelo qual apresenta insurgência. Requer que o CARF consigne que o nome dos diretores não poderão ser incluídos como solidários em certidão de dívida.

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.

Cumprе ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, sendo vedado ainda ao órgão julgador administrativo negar a vigência a normas jurídicas por motivo de alegada ilegalidade de lei, salvo nos casos previstos no art. 103-A da CF/88 e no art. 62 do Regimento Interno do CARF, consoante Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2:

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

Isso porque o controle de legalidade 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.

Também ressaltar-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, não cabe conhecer da insurgência apresenta de inconstitucionalidade, ilegalidade da aplicação da taxa Selic, bem como da incidência dos juros moratórios.

Mesmo que assim não fosse, insta ressaltar os entendimentos sumulados pelo CARF, abaixo reproduzidos:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Súmula CARF nº 5:

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Também não se pode conhecer de pedido no sentido de que o CARF consigne que o nome dos diretores não poderão ser incluídos como solidários em certidão de dívida ativa.

Ocorre que a atividade do julgador administrativo consiste em promover o controle de legalidade relativo ao julgamento de 1ª instância e à constituição do crédito tributário, respeitados os estritos limites estabelecidos pelo contencioso administrativo.

O litígio instaurado com a defesa limita o exercício desse controle, e o limite se dá com o cotejamento das alegações da Impugnação que estejam em relação direta e estrita com a infração tributária descrita na autuação.

Todas as alegações de defesa que extrapolarem a lide não deverão ser conhecidas em sede de julgamento administrativo.

Assim é que o pedido ora inserido no recurso ordinário, no sentido de que os contribuintes insertos na relação de vínculo não sejam responsabilizados solidariamente pela prática tributária após a constituição do crédito tributário (julgamento administrativo final) foge aos contornos da presente lide administrativa.

Assim, não se conhece do pedido.

Mesmo que assim não fosse, insta considerar o entendimento sumulado no CARF, abaixo reproduzido:

Súmula CARF nº 88:

A Relação de Co-Responsáveis - CORESP", o "Relatório de Representantes Legais - RepLeg" e a "Relação de Vínculos - VÍNCULOS", anexos a auto de infração previdenciário lavrado unicamente contra pessoa jurídica, não atribuem responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas nem comportam discussão no

âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Súmula CARF nº 172:

A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

### **Do Mérito**

O Recorrente insurge-se contra o lançamento ao enfoque de que:

1 - não se justifica a descontextualização negocial dos PLR tanto pela Autoridade Autuante como pelos Julgadores de Piso, afastando-se da finalidade da Lei e do ato administrativo, o que impõe a nulidade da autuação ; – o PLR continha regras prévias e claras, que unia os interesses do Recorrente e de seus empregados, bem como critérios de avaliação para definição dos pagamentos realizados; – foi indevida a desconsideração indireta do PLR decorrente da autuação – e não houve simulação – assinala ter havido violação ao princípio da verdade material; – não configurada a obrigação tributária, e não comprovada a materialidade da obrigação tributária, resultando na ilegalidade da exigência fiscal;

2 – o diretor Jorge Luiz Trevisani recebeu mais de um pagamento em 2005 por conta do seu desligamento com a empresa, da mesma forma que Adilson Guarzone e Rodrigo Silveira Lindemberg – assim, não houve ofensa às regras de periodicidade – e que não representa antecipação, porquanto houve atingimento de metas aferido;

3 - acosta jurisprudência a respeito do tema PLR, para reforçar seu entendimento de descabimento da autuação.

4 - relativamente às indenizações rescisórias, afirma a não incidência de contribuições previdenciárias, na medida em que não representam contraprestação por serviços prestados, e não eram habituais. Assinala que o fato de não possuir documentos que comprovem a natureza indenizatória não autoriza a autuação.

5 - pede a revisão do valor da multa aplicada, ao enfoque que o cálculo na autuação considerou valores vinculados às obrigações principais e acessórias, indevidamente. Busca a limitação da multa a 20%, considerada a redação do art 35, da Lei 11.941/2009 cc art 61, da Lei 9430/96. Assinala a ilegalidade da majoração da multa de mora no tempo.

Vejamos inicialmente a descrição da Autoridade Fiscal, inserta na autuação, a respeito do PLR (fls. 19 e ss):

1. Este relatório 4) integrante dos Autos de Infração - Al de contribuições devidas Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e ao GILRAT – financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - (Al 37.261.463-9), a parte dos segurados (Al 37.261.464-7) e à parte de outras entidades/terceiros (Al 37.261.465-5), incidentes sobre as remunerações pagas a segurados empregados em folhas de pagamento a título de participação nos lucros e resultados — PLR e indenização rescisória consideradas como remuneração. Os dois últimos Autos de Infração se encontram apensados ao primeiro e os anexos deste relatório encontram-se apenas no mesmo.

2. Os períodos dos lançamentos do débito são os seguintes :

- PLR —03, 06, 09 e 12/2005;

- Indenização Rescisória —02, 04, 05, 07, 08, 09 e 12/2005;

3. Os fatos geradores das contribuições lançadas são os seguintes 3.1. Remunerações pagas a segurados empregados verificadas em Folhas de Pagamento a título de PLR, relacionadas em planilha apresentada no anexo 2 e lançadas pelo total por competência. Segundo a Lei 8.212/1991, temos que :

(...)

Conforme Acordo entre a empresa e comissão de empregados, incluído representante do sindicato da categoria para o ano de 2004 (com pagamento em 03/2005) e 2005 (com pagamento em 03/2006), apresentados no anexo 1, verificamos as seguintes irregularidades :

3.1.1. Nos acordos apresentados não constam regras claras e objetivas quanto aos direitos e critérios de aferição dos valores a serem pagos a título de PLR. A empresa apresentou uma planilha com critérios de gestão e procedimento para apuração do PLR, também apresentados no anexo 1, mas que não fazem parte dos acordos e foram simplesmente impostos pela empresa.

3.1.2. Consta no acordo que os diretores empregados receberão valores atribuídos pelo conselho de administração da empresa, sem qualquer critério definido. Do valor total distribuído, referente ao ano base de 2004, de R\$ 904.575,31, os quatro diretores receberam R\$ 503.713,50, ou seja, 55,6%.

3.1.3. O diretor Jorge Luiz Trevisani recebeu em 03/2005 a quantia de R\$ 59.768,00 e em 06/2006 mais R\$ 49.633,50, desrespeitando o período semestral imposto pela Lei 10.101/2000 e citado no próprio acordo nas disposições gerais.

3.1.4. Conforme os acordos de 2004 e 2005, nas disposições gerais, os empregados desligados no decorrer do exercício fiscal/ano civil subsequente ao ano base e antes do pagamento do PLR receberão os valores em rescisão complementar. Porém, o empregado Adilson Garzone recebeu R\$ 4.669,50 em sua rescisão em 09/2005 e o empregado Rodrigo Silveira Undemberg recebeu R\$ 46.185,86 em sua rescisão em 12/2005, ambos pagamentos a título de PLR, contrariando o acordo estabelecido. Nos esclarecimentos da empresa apresentado no anexo 3 consta que os valores foram pagos a estes dois segurados porque os resultados da empresa e os programas de metas apresentados pelos mesmos mostraram-se satisfatórios.

3.1.5. Diante de todas estas irregularidades apresentadas, esta fiscalização considerou todos os valores pagos a título de PLR como remuneração, devendo compor o salário de contribuição para incidência da contribuição social.

3.2. Em algumas rescisões ao longo de 2005 percebeu-se o pagamento de uma rubrica Indenização Rescisória. Foram solicitados à empresa esclarecimentos a respeito desta rubrica, bem como documentos comprobatórios, através do Termo de Intimação — TIF 2 de 10/11/2009. A empresa prestou esclarecimentos, conforme apresentado no anexo 3, dizendo tratar-se de reembolso de despesas dos segurados, sem formalização. Não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios. O anexo 4 apresenta relação dos segurados e valores devidos e o anexo 5 apresenta cópias das folhas de pagamento referentes a esta rubrica. Desta forma, os valores pagos a título de Indenização Rescisória foram considerados como remuneração, devendo compor o salário de contribuição para incidência da contribuição social.

Compreendida a fundamentação da autuação, cumpre examinar a fundamentação do R. Acórdão recorrido. Segundo documento de fls 259 e ss:

No presente caso, foram apresentados os PLR relativos aos exercícios de 2004 (fls. 23 e 24) e 2005 (fls. 27 e 28), de igual teor, nos quais consta:

4. Dos Valores e Critérios de Avaliação

*O programa será desenvolvido em coerência com a Política de Remuneração da empresa, a qual caracteriza como variável todo e qualquer pagamento efetuado a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), baseada fundamentalmente em:*

- *Índice de atingimento dos Resultados, Metas e Prazos estabelecidos, voltados para os Indicadores Gerenciais da Empresa como resultados associados ao econômico-financeiro: a satisfação dos clientes e para a melhoria dos aspectos organizacionais, como políticos — programas de produtividade — métodos — sistemas, etc, considerando 3 níveis de resultados: da empresa, do setor / equipe e a nível devidamente avaliados e julgados ao decorrer / término do exercício fiscal / ano civil, os quais variarão de acordo com o programa de cada empregado e seu respectivo atingimento.*
- *Nível funcional do empregado, sendo que os Diretores da empresa, na qualidade de empregados, estarão incluídos no Programa, sendo que o valor global / individual dos mesmos será atribuído pelo Conselho de Administração da empresa; quanto aos demais empregados, será definido, ano a ano, um valor global a ser compartilhado com os mesmos, decorrentes da aplicação de uma taxa / percentual do Resultado Gerencial obtido no exercício, considerando o previsto / pactuado com o acionista."*

O art. 2.º da Lei 10.101/00 estabelece que a participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação prévia entre a empresa e seus empregados e também prevê a existência de regras claras e objetivas que devem nortear o processo de participação.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados tem como essência a retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou na realização de um resultado previamente pactuado. O seu objetivo é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos. Assim, deve haver um acordo entre as partes — empresa e trabalhadores — no qual cada um se propõe a cumprir uma obrigação. A empresa deve conceder o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados se os trabalhadores atingirem uma meta pré-estabelecida.

Analizando o trecho do acordo transcrito, verifica-se que não existe métrica para a avaliação do empregado, apenas havendo referência a resultado gerencial obtido no exercício, ou seja, ele não sabe qual o peso de determinada avaliação no resultado geral, nem mesmo sabe quanto receberá a partir do resultado obtido. Nesse sentido, o auditor autuante, em seu Relatório Fiscal, informa que "foi apresentada planilha com critério de gestão e procedimento para apuração do PLR, mas que não fazem parte dos acordos."

Além disso, segundo o acordo da PLR, era de competência do Conselho de Administração da empresa a definição do valor global a ser compartilhado. Este fato fere princípios que devem ser respeitados em um acordo bilateral, pois concentra todo o poder de decisão sobre o objeto do acordo, o valor da PLR, em uma das partes - a empresa -, esvaziando todo o respaldo que a negociação daria aos empregados.

Também não se pode acatar a alegação da autuada quanto à ocorrência de pagamentos de parcelas da PLR a um diretor e dois empregados em virtude de seus desligamentos da empresa, fazendo jus à antecipação dos valores da participação que perceberiam no ano seguinte, o que estaria em conformidade com os programas negociados.

Nos termos do § 2.º do art. 3.º da Lei 10.101/00, que disciplina o assunto, "e 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". Como não existe previsão de exceção a esta regra, conclui-se que, mesmo que, nos programas de PLR negociados entre a empresa e os empregados, esteja previsto tal pagamento, esta situação vai de encontro à previsão legal transcrita.

Assim sendo, ante ao exposto, consideramos que não foram cumpridos os requisitos da Lei 10.101/00 e, considerando o disposto no art. 28, § 9.0, "j" da Lei 8.212/91 1, exclui-se do conceito de salário de contribuição a participação nos lucros e resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica, no caso a Lei 10.101/00, fato que não ocorreu no presente caso.

Com relação à argumentação de desconconsideração, por parte da fiscalização, de atos ou negócios jurídicos da empresa, tal fato não ocorreu, pois o que motivou a cobrança das contribuições foi a inadequação do pagamento do PLR ao disposto na Lei 10.101/00. Que disciplina a concessão de tal benefício, fazendo que esse pagamento deixasse de enquadrar-se nas exceções previstas no art. 28, § 9.º da Lei 8.212/91, sendo, por este motivo, considerado como integrante da base de cálculo do salário de contribuição para o cálculo das contribuições sociais.

Dessa forma, correto o entendimento da fiscalização que considerou como salário de contribuição os valores pagos a título de PLR aos empregados e diretores.

No mais, vejamos o ordenamento vigente.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

### **Fundamentos Constitucionais;**

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executividade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF. RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, conseqüentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende

dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

### **Fundamentos e Condições Legais;**

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, entende-se por salário de contribuição:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 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;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade,

qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

#### **Natureza Jurídica::**

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta*. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena*.

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Lins<sup>i</sup> destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito

constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do art. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalho<sup>ii</sup>, por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

*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;*

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ª RF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

*Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias*

**PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.**

***Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.***

*Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)*

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “*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*” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custeio da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custeio, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

*"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos*

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custeio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ªed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação)

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25ª ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custeio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados “quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja

paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratamento de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24ªed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

*“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”.* (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

### **Aplicação do Artigo 111 do CTN;**

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torres<sup>iii</sup> a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o intérprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres<sup>iv</sup>.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

*“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”* (MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015 ) Ou ainda: “4. A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de

Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.( Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção

consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves<sup>Y</sup>:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas” (BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrario se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do

legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

A fls. 24 e ss, o Acordo Coletivo de 2004; a fls. 26, planilha feita pelo Recorrente que não compõe o Acordo celebrado (situação não afastada pelo Recurso apresentado) e a fls. 30 e ss a relação de Segurados e Valores devidos a Título de PLR.

Assim é que a ausência de clareza no regramento relativo à avaliação ou aferição conduz à conclusão do R. Acórdão Recorrido, no sentido do descumprimento da Lei 10.101/2000, que não fora afastado pelo Recorrente.

O próprio instrumento de PLR denomina o pagamento como política de remuneração.

Com bem apontou o Colegiado de 1ª Instância: *Analizando o trecho do acordo transcrito, verifica-se que não existe métrica para a avaliação do empregado, apenas havendo referência a resultado gerencial obtido no exercício, ou seja, ele não sabe qual o peso de determinada avaliação no resultado geral, nem mesmo sabe quanto receberá a partir do resultado obtido. Nesse sentido, o auditor autuante, em seu Relatório Fiscal, informa que "foi apresentada planilha com critério de gestão e procedimento para apuração do PLR, mas que não fazem parte dos acordos." Além disso, segundo o acordo da PLR, era de competência do Conselho de Administração da empresa a definição do valor global a ser compartilhado. Este fato fere princípios que devem ser respeitados em um acordo bilateral, pois concentra todo o poder de decisão sobre o objeto do acordo, o valor da PLR, em uma das partes - a empresa -, esvaziando todo o respaldo que a negociação daria aos empregados.*

O Recorrente assinala ter atendido todos os requisitos legais ao pagamento de PLR.

Entretanto, não supera as conclusões fiscais, ratificadas pela Turma de Julgamento de 1ª instância.

A estipulação clara do direito substantivo e dos mecanismos de avaliação dos resultados dos esforços são condições a que as verbas pagas tenham natureza de PLR, e, portanto, estejam fora do alcance do conceito salarial. A ausência de uma das condições conduz a natureza salarial dos pagamentos.

Doutro lado, não houve a descontextualização negocial dos PLR ou a desconsideração indireta do PLR decorrente da autuação. Do contrário, ocorreu o mero exame do implemento ou descumprimento das condições legais.

Ainda é preciso ressaltar que os princípios de direito tem a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes. E a autuação decorreu exatamente da aplicação da lei, verificada a inobservância das condições legais à caracterização de PLR.

Soma-se aos fundamentos do R. Acórdão que o acordado não dispõe de forma clara sobre os mecanismos de aferição, por parte dos empregados e da empregadora, das informações pertinentes ao cumprimento do acordado. A mera leitura do Acordo Coletivo do anos de 2004 revela a inexistência de regra clara e objetiva sobre os critérios, valores e sobre os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado.

O R. Acórdão recorrido foi bastante claro quando descreveu o descumprimento de condição ao benefício, consistente na falta de clareza e objetividade do Acordo Coletivo de Trabalho na fixação das regras substantivas ao PLR.

Soma-se a ao descumprimento das condições, a afronta ao §2º, do art 3º, da Lei 10.101/2002.

Consoante bem pontou a Autoridade Fiscal : 3.1.3. *O diretor Jorge Luiz Trevisani recebeu em 03/2005 a quantia de R\$ 59.768,00 e em 06/2006 mais R\$ 49.633,50, desrespeitando o período semestral imposto pela Lei 10.101/2C00 e citado no próprio acordo nas disposições gerais.* 3.1.4. *Conforme os acordos de 2004 e 2005, nas disposições gerais, os empregados desligados no decorrer do exercício fiscal/ano civil subsequente ao ano base e antes do pagamento do PLR receberão os valores em rescisão complementar. Porém, o empregado Adilson Garzone recebeu R\$ 4.669,50 em sua rescisão em 09/2005 e o empregado Rodrigo Silveira Undemberg recebeu R\$ 46.185,86 em sua rescisão em 12/2005, ambos pagamentos a título de PLR, contrariando o acordo estabelecido. Nos esclarecimentos da empresa apresentado no anexo 3 consta que os valores foram pagos a estes dois segurados porque os resultados da empresa e os programas de metas apresentados pelos mesmos mostraram-se satisfatórios.*

A Lei 10.101/2002, à época dos fatos, dispunha que:

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.

Inexiste exceção à vedação legal, ou exceção à cláusula acordada a respeito de pagamento em rescisão complementar.

Assim é que a argumentação do Recurso, no sentido de que os empregados foram desligados naquele ano, não se mostra suficiente para afastar a autuação.

Quanto à jurisprudência e à doutrina trazidas 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 decisões 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

**Relativamente às indenizações rescisórias**, afirma a não incidência de contribuições previdenciárias, na medida em que não representam contraprestação por serviços prestado. Afirma que não eram habituais. Assinala que o fato de não possuir documentos que comprovem a natureza indenizatória não autoriza a autuação.

Extrai-se do Relato Fiscal (fls. 20 e ss) que:

3.2. Em algumas rescisões ao longo de 2005 percebeu-se o pagamento de uma rubrica Indenização Rescisória. Foram solicitados à empresa esclarecimentos a respeito desta rubrica, bem como documentos comprobatórios, através do Termo de Intimação — TIF 2 de 10/11/2009. A empresa prestou esclarecimentos, conforme apresentado no anexo 3, dizendo tratar-se de reembolso de despesas dos segurados, sem formalização. Não foram apresentados quaisquer documentos comprobatórios. O anexo 4 apresenta relação dos segurados e valores devidos e o anexo 5 apresenta cópias das folhas de pagamento referentes a esta rubrica. Desta forma, os valores pagos a título de Indenização Rescisória foram considerados como remuneração, devendo compor o salário de contribuição para incidência da contribuição social.

No documento de fls. 40, o Recorrente esclarece que os valores foram pagos a título de reembolso de despesas pela utilização de carros, telefones particulares, computadores, etc.

Analizando a instrução processual e a peça de defesa, o Colegiado de Piso assinalou que:

Alega a empresa que, no entendimento da fiscalização, a não apresentação de documentos que comprovassem a natureza dos pagamentos efetuados pela impugnante a título de "indenização rescisória" seria suficiente para lhes impingir natureza remuneratória. Informa que os pagamentos dessas indenizações ocorreram única e exclusivamente em razão da utilização, pelo empregado, de equipamentos particulares na consecução de suas atividades, não guardando tais pagamentos relação com o trabalho desempenhado, com a remuneração percebida ou qualquer outro elemento capaz de configurar a contraprestação pelos serviços prestados e que o fato de a impugnante não possuir em arquivo os documentos que comprovam a natureza indenizatória dos pagamentos realizados não autoriza concluir que eles possuem natureza remuneratória.

Embora o art. 28, § 9.º da Lei 8.212/91 preveja algumas situações de ressarcimento de despesas feitas por funcionários que não integram o salário de contribuição, por exemplo, o uso de veículo do empregado (alínea "C"), a autuada não apresentou qualquer documento idôneo que comprove suas alegações.

Destacamos que as provas documentais devem ser apresentadas na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento. Conforme previsão do artigo 5.º da Portaria Ministerial 10.875/07 (DOU 24.08.07)2, que trata do Contencioso Administrativo no âmbito das contribuições previdenciárias.

O artigo 7.º, inciso III e § 1.0 da Portaria 10.875/07 3, da mesma forma que o artigo 16, inciso III, § 4.º do Decreto 70.235/72 limitam o momento para a apresentação de provas.

Como se vê, os textos legais estabelecem que na impugnação devem ser apresentadas todas as provas, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se ficar demonstrada uma das hipóteses ali descritas, o que não restou comprovado nos autos.

Portanto, correta mais uma vez a fiscalização ao considerar como passíveis de incidência de contribuições sociais os valores pagos a título de indenizações rescisórias.

A discussão se prende à ausência de provas sobre as despesas que justificariam o pagamento realizado para o empregado, por conta de despesas pela utilização de equipamentos particulares na consecução de suas atividades.

O Recorrente afirma que os pagamentos não têm natureza remuneratória e que a falta de provas da despesa, ou de ser o reembolso verba isenta, não autoriza à autuação.

O conceito de reembolso utilizado no Acórdão recorrido se vincula à devolução de valores pelo empregador em razão de pagamentos de despesas próprias do empregado, ou seja, é um conceito análogo ao de ressarcimento de valores.

Vejamos.

O STF, em acórdão no RE nº 565.160, com repercussão geral, apreciou o alcance do termo "remuneração", e afirmou a seguinte tese:

**CONTRIBUIÇÃO – SEGURIDADE SOCIAL – EMPREGADOR.**

A contribuição social a cargo do empregador incide sobre ganhos habituais do empregado, a qualquer título, quer anteriores, quer posteriores à Emenda Constitucional nº 20/1998 – inteligência dos artigos 195, inciso I, e 201, § 11, da Constituição Federal.

Logo, só se afasta do conceito de salário-de-contribuição aquelas parcelas que não se enquadrem na legislação que tributa os fatos geradores da previdência social, em particular as definições contidas nos arts. 22, inc. I, da Lei nº 8.212/1991:

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

I - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

§ 2º Não integram a remuneração as parcelas de que trata o § 9º do art. 28.

Dessa forma, a remuneração não se limita ao conceito de salário inserto na área do direito do trabalho. Ganhos não eventuais e não indenizatórios, decorrentes da relação de trabalho, são considerados remuneração para fins de tributação da contribuição social previdenciária dos empregados.

Excepcionalmente, o artigo 28 da Lei 8212/91, afasta da incidência tributária, em seu § 2º, um rol de pagamentos e benefícios - seja em dinheiro seja *in natura*, ou seja em utilidades -, do conceito de salário-de-contribuição. Esse rol está definido no § 9º do art. 28 daquela lei, com a seguinte redação:

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

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário

(...)

s) o **ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado** e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, **quando devidamente comprovadas as despesas realizadas (g.n.)**

Nenhuma das exclusões insertas na Lei 8.212/91 abrange expressamente os pagamentos realizados para empregados, por conta de despesas pela utilização de equipamentos particulares na consecução de suas atividades, e a ausência de comprovação das despesas incorridas.

O Recorrente alega ainda a não habitualidade do reembolso.

Fato é que o item 7 da alínea "e" do § 9º da Lei nº 8.212, de 1991, exclui do conceito de salário de contribuição, as verbas recebidas a títulos de ganhos eventuais.

O ganho eventual é aquele que se recebe de forma inesperada, por caso fortuito, como no caso de uma indenização dada graciosamente pela empresa a um empregado que tenha perdido sua moradia, por conta de uma enchente.

Nota-se aqui que nem a enchente, nem a indenização poderiam ser antevistas ou esperadas.

O conceito relativo à habitualidade não diz respeito apenas à quantidade de pagamentos, mas também à situação motivadora do pagamento.

Não foi o ocorreu no caso descrito nos presentes autos. Da autuação observa-se que não houve pagamento de abono desvinculado do trabalho.

Houve reembolso de despesas, não comprovadas, e contabilizadas sob o título de indenização rescisória, pagamentos sem nenhuma relação com eventos fortuitos e decorrentes do contrato de trabalho.

Dessa forma, não comprovada situação excepcionalizada no art. 28, da Lei 8.212/91, e constato o não recolhimento do tributo, correta a conduta da Autoridade Fiscal, no sentido de autuar o Recorrente.

Sob esses argumentos e acolhida a fundamentação do R. Acórdão Recorrido, resta-nos afastar as alegações insertas no Recurso.

### **Da Retroatividade Benigna da multa**

Extrai-se do Relatório Fiscal (Fls. 21) que:

“5.1. Em função do Auto de Infração 37.261.466-3 pelo não cumprimento da obrigação acessória de informar os valores aqui levantados em GFIP, foi aplicada a multa de ofício de 75% prevista no artigo 35-A da Lei 8.212 para todas as competências, exceto 03/2005, sobre a parte patronal e de segurados, por se mostrar mais benéfica ao contribuinte. Para a competência 03/2005 e sobre a parte de terceiros/outras entidades foi aplicada a multa de mora de 24%, conforme legislação vigente à época.

Necessário ressaltar que essa matéria estava sujeita à observância da Súmula CARF nº 119, revogada pela 2ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021, conforme Ata da Sessão Extraordinária de 06/08/2021, DOU de 16/08/2021.

Em verdade, a jurisprudência do STJ pacificou a matéria conferindo tratamento diverso do preconizado naquele enunciado sumular, o que resultou seu cancelamento.

Por sua vez, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional já incluiu o tema em lista de dispensa de contestar e recorrer do tema 1.26, alínea 'c', com amparo nas conclusões do Parecer SEI nº 11.315/220/ME e Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, nos seguintes termos:

**Tema 1.26**

c) Retroatividade benéfica da multa moratória prevista no art. 35 da Lei nº 8.212/1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, no tocante aos lançamentos de ofício relativos a fatos geradores anteriores ao advento do art. 35-A, da Lei nº 8.212/1991.

Resumo: A jurisprudência do STJ acolhe, de forma pacífica, a retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício. Nessas hipóteses, a Corte afasta a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de 75% para os casos de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, por considerá-la mais gravosa ao contribuinte. O art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, incide apenas em relação aos lançamentos de ofício (rectius: fatos geradores) realizados após a vigência da referida Lei nº 11.941, de 2009, sob pena de afronta ao disposto no art. 144 do CTN.

Precedentes: AgInt no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

Referência: Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME, Parecer SEI Nº 11315/2020/ME

Diante da revogação da Súmula nº 119 do CARF, não há motivos a não observância da jurisprudência do STJ quanto à aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, em relação aos lançamentos de ofício das obrigações principais:

Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b, e c, do parágrafo único do art. II desta Lei, 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 27 de dezembro de 1996. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

**CONCLUSÃO.**

Pelo exposto, voto conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto alegação de inconstitucionalidade e ilegalidade da aplicação da taxa Selic, bem como da incidência dos juros moratórios, e da suposta responsabilidade solidária por fugir aos contornos da presente lide administrativa, e, no mérito, por DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso, determinar aplicação da retroatividade benigna da regra do art. 35 da Lei nº 8.212/91, com a redação dada pela Lei nº 11.941/09, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

---

<sup>i</sup> LINS, Robson Maia, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

<sup>ii</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

<sup>iii</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

<sup>iv</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

<sup>v</sup> ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012