



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.000766/2009-98
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-009.909 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de novembro de 2022
Recorrente METROPOLITAN LIFE SEGUROS E PREVIDENCIA PRIV S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 05/08/2009 a 05/08/2009

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.

O acordo de PLR firmado entre empresa e empregado não demanda exclusivamente a integração de capital c trabalho, devendo observar que se constitui, também, instrumento de incentivo à produtividade que só pode ser concebida se atendidos os preceitos legais regulamentares.

É pertinente o lançamento do tributo previdenciário sobre valores creditados a título de Participação nos Lucros ou Resultados quando evidenciado que houve afronta aos requisitos legais c que, em sua essência, trata-se de pagamento de remuneração pelo serviço prestado.

MULTA DE OFÍCIO. JUROS MORATÓRIOS. APLICABILIDADE.

A multa de ofício, prevista na legislação de regência é de aplicação obrigatória nos casos de exigência de imposto decorrente de lançamento de ofício, não podendo a autoridade administrativa furtar-se à sua aplicação.

Sendo o crédito tributário constituído de tributos e/ou multas punitivas, o seu pagamento extemporâneo acarreta a incidência de juros moratórios sobre o seu total.

MULTA DE OFÍCIO. AIOA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Para fins de aplicação da penalidade mais benéfica ao contribuinte, as multas de mora por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP devem ser comparadas, de forma individualizada, com aquelas previstas, respectivamente, nos art. 35 e 32-A da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 11.941/09.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.

As decisões administrativas e judiciais, mesmo que proferidas por Conselhos de Contribuintes, pelo Superior Tribunal de Justiça ou pelo Supremo Tribunal Federal, que não tenham efeitos vinculantes, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer ocorrência, senão àquela objeto da decisão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário em face do Acórdão nº 16-24.497 – 12ª Turma da DRJ/SP1, fls. 175 a 205.

Trata de autuação referente a contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e, por sua precisão e clareza, utilizarei o relatório elaborado no curso do voto condutor relativo ao julgamento de 1ª Instância.

Trata-se de AI - Auto de Infração Debcad nº 37.095.589-7, lavrado em 05/08/2009, por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV, parágrafo 5º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99.

O Relatório Fiscal da Infração, fls. 08, acompanhado do Termo de Verificação da Infração, fls. 10/14, informa que;

- A empresa acima referenciada é sucessora de METLIFE VIDA E PREVIDÊNCIA S.A., CNPJ 05.005.351/0001-09. A sucessão ocorreu em 30/03/2007. Os casos de sucessão universal compreendem a incorporação, fusão, cisão total e transformação. Na sucessão universal, haverá a transferência de todas as obrigações da sucedida para a sucessora, seguindo-se a extinção jurídica da pessoa sucedida. A extinção da sucedida acarreta a impossibilidade de fazer parte na relação jurídico tributária em relação aos fatos que venham a ocorrer a partir da data da sucessão.

- Iniciou-se procedimento fiscal na Metropolitan Life Seguros e Previdência Privada S.A., conforme Mandado de Procedimento Fiscal - MPF nº 08.1.66.00-2009-00268-9,

para o adequado encerramento da fiscalização da empresa Metlife Vida e Previdência S.A.

- A Metlife deixou de informar mensalmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, os fatos geradores de contribuições previdenciárias, relativos às competências 03/2006 e 04/2006, conforme art. 32, inciso IV da Lei 8.212/91.

- No decorrer da ação fiscal realizada no contribuinte, verificou-se que a empresa em questão não incluiu nas Guias de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social - GFIP, nas competências 03/2004 e 04/2004, os valores correspondentes a fatos geradores de contribuições previdenciárias referentes à rubrica Participação nos Lucros e Resultados.

- A tabela em anexo (fls. 16) demonstra os valores que a empresa deixou de informar e foram apurados em ação fiscal a partir dos dados fornecidos pela própria, bem como o demonstrativo da multa no caso de aplicação da fundamentação legal 68, conforme o art. 284 do Decreto 3.048/99, e o comparativo com artigo 35-A da Lei 8.212/91, alterado pela Lei 11.941/2009.

- Nas competências supra citadas o número de segurados da empresa Metlife permaneceu, para fins de aplicação da multa, na faixa correspondente a 16 a 50 segurados, correspondendo a um valor Base de Multa, em cada competência, de 2 (duas) vezes o valor mínimo (conforme tabela anexa). O valor mínimo está previsto na Lei nº 8.212/91, de 24/07/91, art. 92, atualizado nos termos do art. 7º da Portaria Interministerial MPS/MF nº 48, de 12.02.2009, e corresponde a RS 1.329,18.

- Considerou-se para aplicação da multa o disposto na Lei 8.212/91, alterada pela Lei 11.941/09, em observância ao art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

- Não constam Autos de Infração lavrados contra a empresa Metlife Vida e Previdência S/A em ações anteriores.

- Não ocorreram circunstâncias agravantes.

- Consta às fls. 22, Termo de Antecedentes de Infração onde consta a inexistência de Autos de Infração lavrados anteriormente contra o Contribuinte.

- Consta ainda às fls. 17, Planilha relacionando os segurados empregados envolvidos na autuação, bem como seus respectivos salários e valores recebidos ao título de PLR, nas competências Fevereiro, Março e Abril de 2004.

O Termo de Verificação de Aplicação de Multa, às fls. 15, informa que foi aplicada multa mais benéfica no valor de RS 5.316,72 (Cinco mil, trezentos e dezesseis reais e setenta e dois centavos), calculado conforme quadro demonstrativo às fls. 16.

DA IMPUGNAÇÃO

O contribuinte foi cientificado pessoalmente da autuação em 05/08/2009, fls. 01 e apresentou impugnação tempestiva, através do instrumento de fls. 25/55, acompanhado de cópia dos seguintes documentos: Documentos Societários (doe. 01), Procuração (doe. 02), Ais nºs 37.095.590-0, 37.095.591-9 e 37.095.589-7 (doe. 03), Documentos da incorporação da Metlife pela Metropolitan (doe. 04), Acordo de PLR relativo ano de 2005 (doe. 05), Acordos de PLR da Metropolitan (doe. 06) e Comunicados enviados aos funcionários da Metlife (doe. 07).

Da Tempestividade da Presente Impugnação

A Impugnante foi intimada da lavratura do presente Auto de Infração em 05.08.09, quarta-feira (DOC. 03).

Assim sendo, o prazo de 30 (trinta) dias para a interposição de Impugnação iniciou-se em 06.08.09, quinta-feira, encerrando-se em 04.09.09, sexta-feira.

Inquestionável, portanto, a tempestividade do presente Impugnação apresentada nesta data.

Síntese dos Fatos

Em suas razões de defesa, após breve relato sobre a autuação, o Contribuinte alega, em síntese, que:

- O Auto de Infração ora impugnado não merece prosperar, em razão não caracterização da conduta da Impugnante como descumprimento de obrigação acessória.

Preliminar - Revogação da Multa Imposta - Aplicação da Multa mais Benéfica ao Contribuinte- Arts. 462 do CPC e 106 do CTN

- Com o advento da Medida Provisória nº 449/08 o art. 284 do Decreto nº 3.048/99, que encontra validade no artigo 32, § 5º da Lei nº 8.212/91, com redação dada pela Lei nº 9.528/97 (considerado pela fiscalização para aplicação da presente multa) foi revogado, tendo sido incluído o art. 32-A à Lei nº 8.212/91, que dispõe que a multa a ser aplicada em infrações como do presente caso será de R\$ 20,00 a cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas na GFIP.

- No caso concreto, ao se aplicar o novo critério jurídico, há uma sensível redução da multa aplicada.

- Aplicando-se o novo cálculo da multa, deve-se multiplicar R\$ 20,00 por cada grupo de 10 informações inexatas constantes na GFIP, que no mês de março e abril de 2006 (em um total de 39 no presente caso), tomado como exemplo, seria de 3,9 (39/10).

- Como base nesse novo critério de cálculo da multa teríamos no mês de março e abril de 2006, o valor aproximado de R\$ 78,00 (20 x (39/10)). • Na época da lavratura do presente Al já vigorava a Lei nº 11.941/09 que introduziu a multa mais benéfica ao contribuinte devendo, pois, ser aplicado no presente caso para redução da multa ora exigida.

- A utilização equivocada da base legal para aplicação da multa seria argumento suficiente por si só para cancelamento da presente autuação, em razão da manifesta nulidade do presente Auto de Infração.

Do Direito

- Não merece prosperar a obrigação principal que originou a presente autuação e, assim, não há como caracterizar a conduta da Impugnante como descumprimento de obrigação acessória.

Da não-caracterização da conduta da Impugnante como descumprimento de obrigação acessória

- As informações que supostamente a Impugnante não declarou em GFIP seriam aquelas decorrentes das acusações objeto dos Autos de Infração nºs 37.095.590-0 e 37.095.591-9, mais precisamente, os valores pagos a título de PLR aos empregados da Metlife no ano de 2006.

- Considerando que aquele que não é sujeito passivo de um tributo não deve cumprir com os deveres instrumentais relativos a ele, visto que a obrigação acessória sempre seguirá a principal, a presente autuação está fadada ao insucesso.

Da Necessidade de Cancelamento dos AI's nºs 37.095.590-0 e 37.095.591-9

Da Correta Base de Cálculo das Contribuições Previdenciárias nas

- Para melhor compreensão do presente lançamento, faz-se necessário discorrer sobre o fato gerador e a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

- Transcreve os artigos 22 e 28 da Lei 8.212/91 e 457 e 458 da CLT, citando Sérgio Pinto Martins que define os conceitos de salário e remuneração.

- Acrescenta que legislação e doutrina são uníssonas em considerar essencial à definição de salário sua natureza de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo empregado, sendo sempre a contrapartida paga pela empresa ao empregado em retribuição ao trabalho realizado por este último em benefício da primeira.

- Não é, pois, qualquer valor pago configura salário, mas tão-somente aquele valor compensação pelo trabalho prestado, isto é, o valor que represente retribuição ao empregado.

- Uma vez fixadas essas premissas, passa a Impugnante a demonstrar que a Participação nos Lucros e/ou Resultados não constitui, em hipótese alguma, parcela integrante da remuneração de seus segurados, pois, segundo determina a própria Constituição, como a seguir se verá, é verba paga de forma desvinculada da remuneração do empregado, sendo que as alegações da D. Fiscalização em torno de eventual descumprimento de pequeno aspecto formal do programa estabelecido entre as partes não tem o condão de

transformar as verbas de PLR em salário, pelo simples fato de que não existe Lei que assim disponha.

- Ademais, ficará evidenciado, em tópicos próprios, que a Impugnante respeitou fielmente as determinações da Lei nº 10.101/00, além de que a Participação nos Lucros e/ou Resultados sequer é paga de forma habitual e tampouco como contraprestação pelos serviços prestados pelos empregados, sendo, dessa feita, mister o cancelamento da presente autuação. Vejamos.

Da Natureza das Verbas Pagas a Título de Participação nos Lucros e/ou Resultados

- Pois bem, em relação à natureza dos valores pagos a título de "Participação dos Lucros e/ou Resultados", a Constituição Federal em seu art. 7º, XI, afasta qualquer dúvida em relação ao tema.

- Da análise da disposição constitucional acima, é possível constatar que o próprio legislador constituinte excluiu, do conceito de remuneração, as parcelas pagas pelo empregador aos seus funcionários a título de "participação nos lucros ou resultados".

- Em reforço às disposições constitucionais acima, assim determinou a legislação pátria, primeiramente quando da publicação da Lei 10.101 /2000.

- Exatamente por não configurar salário é que também no âmbito previdenciário o legislador determinou expressamente a vedação à incidência de contribuição destinada aos terceiros sobre as verbas pagas a título de "Participação nos Lucros e

Resultados". É o que dispõe o art. 28, § 9º, "j", da Lei nº 8.212/91.

- Portanto, claro está que, quer por disposição constitucional, quer por disposição legal expressa, as verbas pagas a título de distribuição de lucros ou resultados jamais

poderiam ser constitucionais e legais acerca do assunto, o fato é que ainda assim tais verbas não poderiam ser caracterizadas como salários, principalmente porque estão ausentes elementos legais caracterizadores do conceito de remuneração.

- Os programas de participação nos lucros e/ou resultados, em geral, nada mais são do que acordos plurímeros ou coletivos celebrados entre empregados e empregador, em que este último, por mera liberalidade, acaba por estender a seus empregados determinada parcela dos lucros por ele obtidos ou dos resultados alcançados, principalmente, em casos em que os resultados da empresa tenham sido satisfatórios.

- No caso de participação nos lucros e/ou resultados, como se verá mais adiante, ausentes estão dois requisitos necessários para caracterização do conceito de salário, quais sejam, a habitualidade e a contraprestação pelo serviço prestado.

- Assim, por expressa determinação constitucional e legal e, ainda, por não representar uma contraprestação de serviço e não ser habitual, é inviável pretender caracterizar as verbas advindas da participação nos lucros e resultados como remuneratórias fossem. Cita Jurisprudência, • Em suma, constitucionalmente as verbas pagas a título de participação nos lucros e/ou resultados não integram a base de cálculo das contribuições^ destinada aos terceiros. E qualquer entendimento em sentido contrário, como ocorreu na hipótese desta autuação, é temerário e contrário à Constituição.

Da Impossibilidade de Tributação Pelas Contribuições Destinadas aos Terceiros. Dos Valores Contidos Sob a Rubrica PLR. Critérios Legais na Formação dos Acordos.

- Como acima visto, o Constituinte estabeleceu competência ao legislador ordinário, no sentido de que as verbas pagas a título de participação nos lucros e/ou resultados não devem integrar a base de cálculo das s contribuições destinada aos terceiros.

- Nesse contexto, através da edição da Lei nº 10.101/2000, o legislador baixou um regramento específico, para traçar regras mínimas c alguns parâmetros para a formação e formalização dos programas de Participação nos Lucros e/ou Resultados.

- Conforme se depreende da simples leitura dos artigos 2º e 3º da Lei 10.101/2000, o legislador trouxe à baila requisitos necessários à validade das Convenções e Acordos Coletivos para pagamento dc participação nos lucros e/ou resultados, os quais se encontram presentes no instrumento firmado pela Impugnante.

- No que diz respeito ao requisito das metas previamente pactuadas, é importante dizer que é clara a dicção legal segundo a qual o que deve ser acordado previamente é o programa de metas, resultados e prazos e não o acordo em si, pouco importando para a validade do programa a data em que o mesmo tenha sido assinado.

- Muito embora a D. Fiscalização tenha identificado que a Impugnante cumpriu rigorosamente todos os requisitos legais acima, ela houve por bem ignorar a especificidade do acordo assinado em março de 2006, antes do pagamento das verbas, acordo esse que representa o programa válido para o período de julho a dezembro de 2005, cujas metas e resultados foram previamente pactuadas entre as partes.

- Além disso, ficará demonstrada a precariedade da ação fiscal, tendo em vista que a D. Fiscalização não analisou os aspectos fáticos que antecederam a formalização do programa de participação nos lucros c/ou resultados mantido pela Impugnante, o que acarretou em erros evidentes do trabalho fiscal.

Da Precariedade da Acusação Fiscal - Premissas Fáticas Ignoradas pela D. Fiscalização

- A D. Fiscalização analisou o acordo de PLR celebrado entre a Metlife e seus colaboradores, referente ao período de julho de 2005 a dezembro de 2005, tendo

identificado o fiel cumprimento de todos os requisitos legais exigidos pela Lei nº 10.101/00.

- No entanto, a D. Fiscalização entendeu que a Metlife supostamente teria infringido apenas uma das determinações contidas na Lei nº 10.101/2000, motivo pelo qual desconsiderou os pagamentos enquanto verbas de PLR, fazendo incidir as contribuições previdenciárias respectivas.
- Caso a Fiscalização tivesse analisado o contexto fático ensejou assinatura do Programa de Participação nos Lucros ou Resultados referente a 4º QX teria notado que todos os requisitos foram devidamente cumpridos, até mesmo porque o programa de metas, resultados e prazos era previamente divulgado e pactuado juntamente com os colaboradores da Metlife, sendo a data da assinatura do acordo mera formalização daquela realidade.

Do Processo de Incorporação da Empresa MetLife Vida c Previdência S.A. pela empresa Metropolitan Life Seguros e Previdência Privada S.A.

- O Protocolo de Incorporação da Metlife foi aprovado na Ata de Assembleia Geral Extraordinária da Metropolitan realizada em 30 de março de 2007.

- Entretanto, apesar da aprovação da incorporação ter ocorrido apenas em 30 de março de 2007, a transferência dos negócios da Metlife ocorrera antes, mais precisamente, em julho de 2005.

- Por conta da assunção dos negócios da Metlife pela Impugnante, no período compreendido entre julho de 2005 a dezembro de 2005, houve um período inicial de transição no controle da empresa Metlife. A partir desse período, a Impugnante passou a gerenciar, por meio do seu departamento de recursos humanos, os funcionários da Metlife.

- Portanto, muito embora a aprovação da operação de incorporação da Metlife tenha ocorrido apenas na Assembleia Geral Extraordinária da Metropolitan realizada em 30 de março de 2007, o fato é que desde a formalização do contrato de compra e venda, ocorrida em julho de 2005, a Metropolitan passou a exercer o controle sobre os negócios e corpo de funcionários da Metlife.

Do acordo de PLR firmado no período de transição do controle societário (julho de 2005 a dezembro de 2005) objeto da presente autuação

- A Impugnante (Metropolitan) há anos possui um sólido Programa de Participação nos Lucros e Resultados disponibilizado a todos seus empregados (Doc.06).

- Por outro lado, a Metlife (empresa incorporada) adotava o sistema de pagamento de bônus anual aos empregados ocupantes de cargos de liderança. Referido sistema de bônus também estava condicionado ao atingimento de determinadas metas de desempenho individual e da empresa, ou seja, era semelhante à filosofia da participação nos lucros e resultados PLR regulamentado pela Lei nº 10.101/2000. No entanto, como não havia acordo formalizado a esse respeito, nos termos da legislação, a Metlife tributava normalmente tais valores pelas contribuições destinadas aos terceiros.

- Quando do fechamento do contrato de compra e venda da empresa Metlife pela impugnante, ocorrido em julho de 2005, a Impugnante houve por bem contratar a empresa de Consultoria de Recursos Humanos Hewitt Associates (Hewitt) para que fosse elaborado um plano de transição aos empregados da empresa Metlife.

- Isso porque, com a formalização do contrato de compra e venda, como já esclarecido, os empregados da Metlife passaram a integrar o corpo de funcionários da Impugnante. Assim, durante três meses, a partir de julho de 2005, os funcionários da Metlife e os representantes da Metropolitan discutiram sobre quais seriam as novas condições de emprego e benefícios a serem adotados.

- Vale destacar que nessas discussões foi amplamente debatida a mudança do sistema de bônus oferecido antigamente pela Metlife para a inclusão dos funcionários no programa de PLR mantido pela Metropolitan, incluindo nesses debates quais metas e objetivos seriam adotados para aferição do PLR para os funcionários da Metlife. Essas metas foram debatidas, tendo como período de validade os meses de julho de 2005 a dezembro de 2005, período dessa fase inicial de transição da operação da Metlife para a Impugnante.

- Como meio de formalizar as novas condições de trabalho pactuadas com os funcionários da Metlife, em novembro de 2005, com a assessoria da Hewitt foram enviados comunicados para os empregados, informando sobre o processo de incorporação e sobre as novas condições gerais de emprego da nova controladora (DOC. 07) Eis o trecho do comunicado em questão:

"Conforme previamente comunicado, informamos que a partir de 1º de janeiro de 2006, em função da conclusão do processo de integração das operações da Citilnsurance, suas condições gerais de emprego passam a ser conforme descrito nesse comunicado.

E importante esclarecer que todas as condições e benefícios em vigor na Citilnsurance, notadamente o conjunto de remuneração e benefícios que denominam "total compensation" foram avaliados de forma a garantir que o processo de integração não lhe cause prejuízos de qualquer natureza. Algumas adaptações na forma de concessão de alguns itens tiveram que ser feitas para que a integração fosse a mais harmônica possível.

- Ainda, no comunicado em questão, foi formalizado aos funcionários da Metlife a formatação do Programa de Participação nos Resultados - PLR adotado pela Impugnante, com as metas de resultado do prévio conhecimento de todos, ao qual eles passariam a fazer jus.

- Nesse ponto, é importante fazer um esclarecimento de que o comunicado de novembro de 2005 se refere ao exercício de 2006 sempre considerando o pagamento das verbas de PLR relativas ao Acordo de 2005 ocorreriam no exercício de 2006.

- E como forma de coletar a anuência formal dos funcionários envolvidos, quanto às metas de resultados previamente pactuadas, assim como em relação à formatação do acordo de PLR, foi solicitado a cada funcionário a assinatura ao Termo de Declaração e Concordância, nos seguintes termos:

"Termo de Declaração e Concordância

-Declaro que li atentamente os termos deste documento e que participei da reunião com consultores da Hewitt, ocasião em que recebi informações detalhadas sobre minhas novas condições de remuneração e benefícios, inclusive a comparação com a situação anterior e concordo que não há prejuízo nessa alteração.

-Estou de acordo com a integração do meu sistema de bônus aos termos do Programa de Participação nos Resultados em vigor na Metlife, conforme detalhado no item 2 deste documento. "• Em suma, no período inicial de transição do controle societário da empresa Metlife, que corresponde ao período de julho de 2005 a dezembro de 2005, já foi elaborado um Programa de Participação nos Lucros e Resultados para os funcionários da Metlife que abrangesse esse período, como forma de evitar qualquer tratamento desigual entre os funcionários da Metropolitan e os funcionários da Metlife que passariam a ser um todo uniforme sob gestão da Impugnante. (Transcreve o item 4 - OBJETIVOS E GANHOS, do PPR).

- De todo o exposto, pode-se concluir que o Acordo de PLR relativo ao ano de 2005 é fruto de ampla discussão prévia, especialmente no que diz respeito às metas.

Da improcedência da acusação

Da ampla divulgação das metas relativas ao Acordo de PLR de 2005

- Como demonstrado no tópico acima, observa-se que o Acordo firmado no período de transição das operações reflete o objetivo da empresa incorporadora (Metropolitan) de que nenhum dos funcionários da Metlife tivesse tratamento desigual em relação aos seus funcionários.
- Importa destacar que a formalização do Acordo de PLR é um mero ato declaratório que reflete todas as discussões prévias acerca das metas e objetivos adotados.
- Além disso, a assinatura do Acordo de PLR referente ao período de julho a dezembro de 2005 contou com a participação dos representantes da companhia e comissão dos funcionários, estes últimos assistidos pelo Sindicato, conforme exigido pela Lei nº 10.101/2000 por fim assinado em março de 2006. anteriormente à realização do pagamento das verbas de PLR, conforme reconhecido pela própria rescisão.
- O Acordo de PLR de 2005 representa o estímulo à produtividade, uma vez que os funcionários sabiam previamente quais metas deveriam ser atingidas para fazerem jus às verbas de PLR uma vez que os funcionários sabiam previamente quais metas deveriam ser atingidas para fazerem jus às verbas de PLR.
- Em nenhum momento, a D. Fiscalização contestou a existência de metas claras e objetivas previamente pactuadas entre as partes, mas apenas constatou a data em que o Acordo foi assinado, sem atentar para a realidade fática refletida nessa defesa.
- Requer cancelamento da autuação. Assinatura do Acordo anteriormente ao pagamento
- A Lei 10.101/2000 exige em seu art. 2º, §1º, inc. II, que os programas de metas, resultados e prazos sejam pactuados previamente, no entanto, não traz qual seria a data limite para assinatura dos Acordos de PLR.
- Assim, de acordo com a letra da lei, o Acordo de PLR deve ser assinado antes do pagamento das verbas, pouco importando se a assinatura ocorra 6 meses antes ou 10 dias. Isso porque, o pagamento das verbas ocorreu no final do mês de março e abril de 2006 (dia 30), sendo que a assinatura do Acordo de PLR ocorreu em 06 de março de 2006.
- Assim, por mais esse motivo merece ser cancelada a presente autuação.

Da Ausência dos Elementos Caracterizadores do Conceito de Salário

- Ainda que pudessem ser superados todos os argumentos acima, o que se admite em homenagem ao princípio da eventualidade, ainda assim a NFLD ora impugnada estaria fadada ao cancelamento.
- Isso porque se a participação nos lucros e/ou resultados não está vinculada ao signo "remuneração" de forma que não se constitui em fato gerador de contribuição destinada aos terceiros, por mais razão ainda está ela excluída do conceito de salário.
- No que pertine à habitualidade, vale ressaltar que tais parcelas foram pagas em quota única anual, o que lhes retira a condição de contraprestação habitual pelos serviços prestados pelo funcionário. Transcreve Jurisprudência.
- Por sua vez, em relação à contraprestação pelo serviço prestado, está ausente este requisito pelo simples fato de que a própria Constituição Federal elencou a verba paga a título de participação nos lucros e/ou resultados como sendo mera liberalidade do empregador.

- Desta feita, o pagamento de verba de PLR não se traía, de maneira nenhuma, de contraprestação pelos serviços dos segurados ("pelo trabalho"), mas sim uma forma de viabilizar o próprio funcionamento da empresa, com o intuito de incrementar seus resultados.
- Desta feita, resta cabalmente comprovado que as verbas pagas pela Impugnante a título de Participação nos Lucros e Resultados, ainda que não fossem caracterizadas como tal não poderiam jamais configurar salário, por terem como características intrínsecas a facultatividade, a ausência de habitualidade e a variabilidade.
- Diante de todo o exposto, tendo em vista a comprovação da total inocorrência da suposta irregularidade apontada, é a presente para requerer uma vez mais a desconstituição do crédito indevidamente constituído.

Do Excesso na Constituição do Crédito Tributário - Exclusão das Multas Anteriores à Incorporação da Empresa.

- Por fim, na remota hipótese de serem desconsideradas todas as legações da Impugnante, ao fundamento de ser válida a premissa fática utilizada pela D. Fiscalização, de que a operação de incorporação teria ocorrido apenas em março de 2007, o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade, deverá ao menos ser cancelada a multa de ofício aplicada, em função da impossibilidade de se aplicar qualquer penalidade à empresa sucessora pelo não pagamento de tributos pela sucedida. • É imperiosa a aplicação do disposto no art. 133 do Código Tributário Nacional.
- De fato, a prevalecer o viciado trabalho fiscal, a obrigação tributária objeto da presente autuação teria sido gerada pela devedora principal, antecessora da Impugnante, no caso a empresa Metlife. A Impugnante, portanto, não tem qualquer relação com os fatos e circunstâncias que acarretaram essa obrigação fiscal supostamente não liquidada.
- De acordo com o artigo 133 do CTN, a pessoa jurídica sucessora de outra é responsável apenas pelos tributos devidos até a data da alienação do fundo de comércio. É certo que o termo tributos, utilizado pelo legislador, deve ser entendido no exato significado que lhe dá o próprio artigo 3º do CTN.
- Após citar Paulo de Barros Carvalho, acrescenta que a Impugnante não pode responder pela multa imputada à sociedade antecessora, uma vez que sua responsabilidade, como sucessora, cinge-se exclusivamente aos tributos devidos. Transcreve acórdão do Colendo Conselho de Contribuintes que trata da matéria.
- Nem se alegue que dentre as multas abrangidas pelo artigo 133 do Código Tributário Nacional, não estariam incluídas aquelas chamadas "multas moratórias", Isto porque, desde a entrada em vigor do atual Código Tributário Nacional, nosso sistema tributário não mais distingue multas meramente moratórias de multas punitivas em geral. A mora é compensada pela correção monetária e pelos juros moratórios previstos em lei. Multa tem sempre caráter punitivo, conforme entendimento já pacificado pelo próprio Supremo Tribunal Federal c Superior Tribunal de Justiça.
- Requer o cancelamento da multa de ofício em função do disposto no art. 133 do Código Tributário Nacional.

Do Pedido

- Diante de todo o acima exposto, e protestando desde já pela ulterior juntada de outras provas, é a presente para requerer, inicialmente, a reunião dos Autos de Infração nos 37.095.590-0, 37.095.591-9 e 37.095.589-7 para julgamento conjunto, pois são feitos intrinsecamente relacionados, tendo por base exatamente os mesmos fatos e as mesmas razões jurídicas.

- No mérito, requer-se o reconhecimento da ilegitimidade do crédito previdenciário por meio do integral cancelamento do Auto de Infração, em razão dos fundamentos expostos na presente defesa.
- A título subsidiário, caso seja mantida a presente autuação, a Impugnante requer a redução do valor exigido, com a adoção da multa mais benéfica estabelecida pelo art. 32-A da Lei nº 8.212/91, com alterações trazidas pela Lei nº 11.941/09.

Ao analisar a impugnação, o órgão julgador de 1ª instância, decidiu que não assiste razão à contribuinte, de acordo com a seguinte ementa:

Assunto: Obrigações Acessórias

Período de apuração: 05/08/2009 a 05/08/2009

Ementa:

INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

DIREITO PREVIDENCIÁRIO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada em desacordo com lei específica.

ACORDOS COLETIVOS. INCAPACIDADE DE ALTERAR OBRIGAÇÕES DEFINIDAS EM LEI.

Os Acordos Coletivos comprometem empregadores e empregados, não possuindo capacidade de alterar as normas legais que obrigam terceiros, ou de isentar o Contribuinte de suas obrigações definidas por Lei.

JULGAMENTO SIMULTÂNEO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. INDEFERIMENTO

Inexiste previsão legal para julgamento em conjunto de Autos de Infração em sede de contencioso administrativo, devendo a autoridade julgadora observar o princípio da celeridade processual.

PRODUÇÃO DE PROVAS. INDEFERIMENTO

A apresentação de provas no contencioso administrativo deve ser feita juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento, salvo se fundamentado nas hipóteses expressamente previstas.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EMPRESA SUCESSORA. MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA

A empresa sucessora responde pelos encargos incidentes sobre o tributo (multas, juros, etc.) uma vez que integram o passivo patrimonial da empresa sucedida.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tempestivamente, houve a interposição de recurso voluntário pela contribuinte às fls. 209 a 262, refutando os termos do lançamento e da decisão de piso.

Voto

Conselheiro Francisco Nogueira Guarita, Relator

O presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

Analisando os autos, percebe-se que a fiscalização inicialmente desencadeou-se na empresa METLIFE VIDA E PREVIDÊNCIA S/A, sendo que a mesma passou por um processo de incorporação pela contribuinte em questão, no caso, a METROPOLITAN LIFE SEGUROS E PREVIDÊNCIA PRIVADA S/A, cujos procedimentos se iniciaram em meados de 2005, concretizando-se em 30/03/2007.

A autuação deu-se em relação a contribuições previdenciárias devidas pela empresa e não recolhidas à época própria correspondentes, por infração ao artigo 32, inciso IV, parágrafo 5º, da Lei nº 8.212/91, acrescentado pela Lei nº 9.528/97, combinado com o artigo 225, IV, parágrafo 5º, do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, cujos débitos tiveram como origem os valores das remunerações a título de participação nos lucros pagas e/ou creditadas aos empregados, apurados em folhas de pagamento, em desacordo com as normas legais de isenção e não recolhidos os devidos encargos previdenciários.

Segundo a fiscalização, a contribuinte incorporadora, a Metropolitan Life, em março de 2006, pagou valores a título de PLR referente ao ano de 2005 aos seus colaboradores sem que tivesse formalizado previamente o acordo de PLR, onde o mesmo foi formalizado apenas no dia 08/03/2006, mês de pagamento dos valores supostamente pactuados.

Em sua impugnação, a contribuinte argumenta que a data do acordo é ato meramente formal e que não teria influência sobre o espírito da lei concessora da isenção, até mesmo porque, as tratativas iniciais e a transição da incorporação, ocorreram a partir de meados do ano de 2005 e que no último trimestre de 2005, informou aos novos empregados, resultantes da empresa incorporada sobre o plano de participação dos lucros e resultados – PLR, já existentes na empresa incorporadora e que os mesmos deveriam seguir os termos já acordados pelos colaboradores da empresa incorporadora, já existente.

A decisão recorrida, além de tratar e negar provimento aos demais argumentos da impugnação, decidiu por manter a autuação sob os argumentos de que a formalização do acordo em data posterior ao período pactuado pelo plano de PLR, macularia o espírito da lei 10.101/00, excluindo, portanto, o direito de isenção da contribuinte em relação às contribuições

previdenciárias devidas pela falta de cumprimento das exigências legais para a concessão da benesse fiscal.

Em seu recurso voluntário, a contribuinte repisa a maioria dos argumentos apresentados por ocasião da impugnação, questiona sobre a não aplicação pela fiscalização da multa mais benéfica, além de contestar os fundamentos da decisão recorrida para a manutenção da autuação fiscal, entre eles, os relacionados à obrigatoriedade de formalização prévia do acordo do plano de participação nos lucros e resultados e sobre a impossibilidade de qualificação das verbas pagas pela recorrente como salário, visto que desprovidas de habitualidade e de contraprestação.

Inicialmente, por questões didáticas, entendo conveniente apresentar separadamente os itens do recurso apresentado pela recorrente.

I – DAS RAZÕES DA REFORMA DA DECISÃO RECORRIDA

Segundo a recorrente, há a necessidade de reforma da decisão recorrida, seja pelo fato de que foram atendidos a todos os requisitos para a isenção constantes da lei 10.101/00, seja pela não caracterização das verbas recebidas como salários, pois não ocorreu a habitualidade e nem a contraprestação.

I.1 - DA CORRETA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DESTINADAS AOS TERCEIROS

Neste item, a contribuinte apresenta a legislação sobre as contribuições previdenciárias, para ao final mencionar que a idéia basilar para a cobrança das mesmas é o fato dos beneficiários receberem salário ou remuneração.

I.2 – DA NATUREZA DAS VERBAS PAGAS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E/OU RESULTADOS

A recorrente argumenta que a própria constituição excluiu da base de cálculo das contribuições os valores referentes à participação nos lucros e resultados dos empregados.

I.3 – DA IMPOSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO PELAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DOS VALORES CONTIDOS SOB A RUBRICA PLR – CRITÉRIOS LEGAIS CUMPRIDOS PELA RECORRENTE NA FORMATAÇÃO DO ACORDO.

Para a recorrente, a Constituição repassou para a lei o disciplinamento para a concessão do benefício, conforme se depreende da simples leitura dos artigos acima, o legislador trouxe à baila requisitos necessários à validade das Convenções e Acordos Coletivos para pagamento de participação nos lucros e/ou resultados, os quais se encontram presentes no instrumento firmado pela recorrente.

I.4 - DA PRECARIÉDADE DA ACUSAÇÃO FISCAL - PREMISSAS FÁTICAS IGNORADAS PELA D. FISCALIZAÇÃO E PELO I. JULGADOR

Apresentando as suas insatisfações, a recorrente tenta demonstrar a precariedade da acusação fiscal, em razão de a D. Fiscalização ter ignorado o contexto fático que antecedeu a formalização do Acordo de PLR relativo ao ano fiscal de 2005 e que, não obstante o I. Julgador

não tenha dedicado uma linha sequer a apreciar tais considerações e, que a recorrente passa novamente a apresenta-las, por se tratar de matéria essencial ao deslinde do presente feito, conforme os trechos de seu recurso, a seguir transcritos:

51. O Protocolo de Incorporação da Metlife foi aprovado na Ata de Assembléia Geral Extraordinária da Metropolitan realizada em 30 de março de 2007.

54. Entretanto, apesar da aprovação da incorporação te; ocorrido apenas em 30 de março de 2007, a transferência dos negócios da Metlife ocorrera antes, mais precisamente, em julho de 2005.

55. Isso porque, em julho de 2005, a Metropolitan firmou o contrato de compra e venda da Metlife, sendo que, desde a assinatura do referido contrato, a Metropolitan assumiu o controle dos negócios da Metlife.

56. Assim, a partir de julho de 2005, a Metropolitan passou a exercer o controle dos fundos de previdência sob administração da Metlife, incluindo a gerência sobre o corpo de funcionários da Metlife.

57. Por conta da assunção dos negócios da Metlife pela Recorrente, entre julho de 2005 e dezembro de 2005, houve um período inicial de transição no controle da empresa Metlife. A partir desse período, a Recorrente passou a gerenciar, por meio do seu departamento de recursos humanos, os funcionários da Metlife.

(...)

61. Portanto, muito embora a aprovação da operação de incorporação da Metlife tenha ocorrido apenas na Assembléia Geral Extraordinária da Metropolitan realizada em 30 de março de 2007, o fato é que desde a formalização do contrato de compra e venda, ocorrida em julho de 2005, a Metropolitan passou a exercer o controle sobre os negócios e corpo de funcionários da Metlife.

62. Ora, I. Julgadores, do acima exposto já é de fácil percepção a precariedade da acusação fiscal, bem como da r. decisão que a manteve, uma vez que nem a D. Fiscalização nem o I. Julgador de primeira instância em nenhum momento se atentaram á essa realidade fática que antecedeu a formalização do Acordo de PLR relativo ao ano de 2005.

I.5 - DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DA R. DECISÃO RECORRIDA E DA IMPROCEDÊNCIA DA ACUSAÇÃO

Segundo a recorrente, se por um lado a decisão recorrida insiste na tese de que o acordo não atendeu aos requisitos legais, a recorrente também insiste em sustentar os seus argumentos de que houve de fato o cumprimento dos referidos requisitos legais, pois o acordo de PLR de 2005 cumpre rigorosamente os requisitos exigidos pela Lei nº 10.101/2000, inviabilizando a incidência de contribuições destinadas aos terceiros sobre os pagamentos realizados a esse título e, ainda que assim não fosse, a participação nos lucros e/ou resultados não está vinculada ao signo "remuneração", estando, assim, excluída do conceito de salário, de forma que não se constitui em fato gerador de contribuição destinada aos terceiros.

II - DO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS ESTABELECIDOS PELA LEI Nº 10.101/2000

Segundo a recorrente, o que se observa é que, repetindo o equívoco cometido pela D. Fiscalização, o I. Julgador desconsiderou todo o contexto fático que antecedeu a formalização

do Acordo de PLR relativo ao ano fiscal de 2005, uma vez que, conforme exaustivamente demonstrado pela Recorrente, houve ampla divulgação e discussão das metas previamente à assinatura do Acordo e ao pagamento, em cumprimento, portanto, ao quanto exigido pela Lei nº 10.101/2000.

III - DA AUSÊNCIA DOS ELEMENTOS CARACTERIZADORES DO CONCEITO DE SALÁRIO

Há a sustentação pela recorrente da tese de que, se a participação nos lucros e/ou resultados não está vinculada ao signo "remuneração", de forma que não se constitui em fato gerador de contribuição destinada aos terceiros, por mais razão ainda está ela excluída do conceito de salário, pois, segundo a recorrente, vale destacar que o caput do art. 3º da Lei nº 10.101/2000 prevê expressamente que não se aplica o princípio da habitualidade ao pagamento de participação nos lucros ou resultados e, a própria lei prevê uma certa habitualidade da PLR - embora limitada -, sendo que o respeito a esse limite de periodicidade em nenhum momento foi discutido pela D. Fiscalização ou pelo I. Julgador no presente caso e, ainda, sobre a à contraprestação pelo serviço prestado, é necessário se observar que a r. decisão recorrida simplesmente não refutou os argumentos apresentados na Impugnação e, ademais, não trouxe nenhum argumento a sustentar a presença de tal requisito.

IV - NO EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXCLUSÃO DAS MULTAS ANTERIORES À INCORPORAÇÃO DA EMPRESA

Neste item final de seu recurso, a contribuinte argumenta que, na remota hipótese de serem desconsideradas todas as alegações apresentadas, ao fundamento de ser válida a premissa fática utilizada pela D. Fiscalização, de que a operação de incorporação teria ocorrido apenas em março de 2007 - o que se admite apenas em homenagem ao princípio da eventualidade -, deverá ao menos ser reformada a r. decisão recorrida para que seja cancelada a multa de ofício, em função da impossibilidade de se aplicar qualquer penalidade à empresa sucessora pelo não pagamento de tributos pela sucedida.

V – DA NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA IMPOSTA – APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE – ART. 32-A DA LEI 8.212/91.

VI – DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DA RECORRENTE COMO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DOS AI's Nº 37.095.590-0 E 37.095.591-9.

Considerando que todos os argumentos de defesa utilizados nos itens I, II e III giram em torno dos efeitos produzidos sobre a consideração ou não do PLR, entendo que todos devem ser analisados conjuntamente.

Basicamente, tanto a autuação, quanto a decisão recorrida e a defesa da contribuinte, giram em torno dos requisitos legais necessários para a manutenção do PLR acordado entre a empresa e seus funcionários a fim de que houvesse um incentivo à produção, com a respectiva exclusão legal dos referidos pagamentos da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Entre os seus principais argumentos de defesa, a recorrente argumenta que tanto a fiscalização, quanto a decisão recorrida, não levaram em conta o contexto do processo de incorporação da empresa METLIFE VIDA E PREVIDÊNCIA S/A pela contribuinte em questão. Quanto a este questionamento, entendo que, para a obtenção do benefício fiscal referente ao ano 2005, o processo de condução da incorporação não alteraria nem mesmo facilitando as exigências legais para a caracterização do acordo de PLR, pois, para que o mesmo valesse, seria necessário que a empresa incorporada tivesse, previamente, pactuado junto aos seus então funcionários o respectivo acordo de PLR. No caso, a recorrente argumenta que no decorrer do processo de transição, nos últimos meses de 2005, travaram discussões com os respectivos beneficiários do acordo sobre o plano de PLR; no entanto, não trouxe aos autos nenhum elemento que comprovasse a existência do referido acordo, conforme exigido por lei. No caso, para que atendesse aos requisitos legais, seria necessária a existência prévia do referido acordo, seja junto à empresa incorporada, seja durante o processo de transição, porém antes do período em que seria incrementada o suposto aumento de produção, do contrário, não teria sentido se falar em um acordo para aumento de produtividade, se o mesmo foi celebrado em data posterior ao período sob avaliação das metas de produção.

Ademais, no sentido de rebater os argumentos apresentados pela recorrente, considerando a abrangência e coerência do acórdão 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, utilizo-o como minhas razões de decidir, cujos trechos pertinentes, transcrevo, a seguir:

MÉRITO

- IMUNIDADE DOS PAGAMENTOS EFETUADOS A TÍTULO DE PLR
- A EVENTUAL NÃO PARTICIPAÇÃO DO SINDICADO NÃO ALTERA A NATUREZA JURÍDICA DA VERBA
- ALEGADA AUSÊNCIA DE PACTUAÇÃO PRÉVIA
- ALEGADA INEXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS.

Os temas acima foram agrupados para tornar o trabalho de análise mais simples, já que estão diretamente relacionados à regularidade do programa de Participação nos Lucros ou Resultados adotado pelo recorrente.

Em seus argumentos, lastreado em vasta e respeitável argumentação, a defesa, em apertada síntese, entende que a exclusão dos valores pagos a título de PLR da base de cálculo do tributo previdenciário decorre de imunidade, garantida pela Constituição Federal de forma incondicional, e que caberia ao legislador ordinário apenas a regulamentação da parte que efetivamente demandasse regulamentação, sem jamais poder estabelecer qualquer inovação ou limite ao alcance do instituto em comento.

Entende, ainda que a Lei 10.101/00 não estabeleceu que o descumprimento de qualquer formalidade por ela estabelecida importaria equiparação dos valores pagos a título de PLR a remuneração. A partir daí, defende que é dispensável a participação de representante do

sindicado nas negociações para implantação de um PLR e que a sua ausência não alteraria a natureza do rendimento.

Afirma, em relação à questão da pactuação prévia, que as metas individuais sempre foram estabelecidas antes do pagamento da PLR e que a data da assinatura dos ajustes em nada interfere na questão, não autorizando a fiscalização descaracterizar pagamentos

efetuados, já que os instrumentos apenas consolidam as condições gerais já previamente conhecidas pela empresa e pelos seus empregados.

Por fim apresenta suas considerações para concluir que o acordo firmado para fins de pagamento de PLR, ao contrário do que afirma a fiscalização, tem sim regras claras e objetivas.

Tendo em vista que este Conselheiro não está obrigado a refutar, um a um, todos os argumentos deduzidos pelo recorrente, basta apreciar com clareza, ainda que de forma sucinta, as questões essenciais e suficientes ao julgamento, deixo de detalhar ainda mais os argumentos recursais, seja por já terem sido exaustivamente detalhados no Relatório supra, seja em razão de que essas questões já foram diversas vezes tratadas por este Colegiado administrativo, inclusive em outros processos atribuídos a este mesmo Relator.

Assim, tomo a liberdade de transcrever trecho do voto proferido pelo Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, no Acórdão nº 2201003.417, sessão de 07 de fevereiro de 2017, que estabelece as balizas para a correta análise dos fatos trazidos à colação nesse processo:

Como regra geral, as contribuições previdenciárias têm por base de cálculo a remuneração percebida pela pessoa física pelo exercício do trabalho. 1: dizer: toda pessoa física que trabalha e recebe remuneração decorrente desse labor é segurado obrigatório da previdência social e dela contribuinte, em face do caráter contributivo e da compulsoriedade do sistema previdenciário pátrio.

De tal assertiva, decorre que a base de cálculo da contribuição previdenciária é a remuneração percebida pelo segurado obrigatório em decorrência de seu trabalho. Nesse sentido caminha a doutrina. Eduardo Newman de Matta Gomes e Karina Alessandra de Matta Gomes (Delimitação Constitucional da base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias *in* 1 Prêmio CARF de Monografias em Direito Tributário 2010, Brasília: Edições Valente, 2011, p. 483.)» entendem que:

"...não se deve descurar que, nos estritos termos previstos no art. 22, inciso 1, da Lei nº 8.212/91, apenas as verbas remuneratórias, ou seja, aquelas destinadas a retribuir o trabalho, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo disponibilizado ao empregador, é que ensejam a incidência da contribuição previdenciária em análise" (grifos originais)

Academicamente (OLIVEIRA, Carlos Henrique de. Contribuições Previdenciárias e Tributação na Saúde *in* HARET, Florence; MENDES, Guilherme Adolfo. Tribulação da Saúde, Ribeirão Preto: Edições Altai, 2013, p. 234.), já tivemos oportunidade de nos manifestar no mesmo sentido quando analisávamos o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, que trata do salário de contribuição:

"O dispositivo regulamentar acima transcrito, quando bem interpretado, já delimita o salário de contribuição de maneira definitiva, ao prescrever que é composto pela totalidade dos rendimentos pagos como retribuição do trabalho. E dizer: a base de cálculo do fato gerador tributário previdenciário, ou seja, o trabalho remunerado do empregado, e o total da sua remuneração pelo seu labor" (grifos originais)

O final da dessa última frase ajuda-nos a construir o conceito que entendemos atual de remuneração. A doutrina clássica, apoiada no texto legal, define remuneração como sendo a contraprestação pelo trabalho, apresentando o que entendemos ser o conceito aplicável à origem do direito do trabalho, quando o sinalagma da relação de trabalho era totalmente aplicável, pois, nos primórdios do emprego, só havia salário se houvesse trabalho.

Com a evolução dos direitos laborais, surge o dever de pagamento de salários não só como decorrência do trabalho prestado, mas também quando o empregado "está de braços cruzados á espera da matéria-prima, que se atrasou, ou do próximo cliente, que tarda em chegar", como recorda Homero Batista (Homero Mateus Batista da Silva. Curso de Direito do Trabalho Aplicado, vol 5: Livro da Remuneração. Rio de Janeiro, Elsevier. 2009. pg. 7). O dever de o empregador pagar pelo tempo á disposição, ainda segundo Homero, decorre da própria assunção do risco da atividade econômica, que é inerente ao empregador.

Ainda assim, cabe o recebimento de salários em outras situações. Numa terceira fase do direito do trabalho, a lei passa a impor o recebimento do trabalho em situações em que não há prestação de serviços e nem mesmo o empregado se encontra ao dispor do empregador. São as situações contempladas pelos casos de interrupção do contrato de trabalho, como, por exemplo, nas férias e nos descansos semanais. Há efetiva responsabilização do empregador, quando ao dever de remunerar, nos casos em que, sem culpa do empregado e normalmente como decorrência de necessidade de preservação da saúde física e mental do trabalhador, ou para cumprimento de obrigação civil, não existe trabalho. Assim, temos salários como contraprestação, pelo tempo á disposição e por força de dispositivos legais.

Não obstante, outras situações há em que seja necessário o pagamento de salários. A convenção entre as partes pode atribuir ao empregador o dever de pagar determinadas quantias, que, pela repetição ou pela expectativa criada pelo empregado em recebê-las, assumem natureza salarial. Típico é o caso de uma gratificação paga quando do cumprimento de determinado ajuste, que se repete ao longo dos anos, assim, insere-se no contrato de trabalho como dever do empregador, ou determinado acréscimo salarial, pago por liberalidade, ou quando habitual.

Nesse sentido, entendemos ter a verba natureza remuneratória quando presentes o caráter contraprestacional, o pagamento pelo tempo á disposição do empregador, haver interrupção do contrato de trabalho, ou dever legal ou contratual do pagamento.

Assentados no entendimento sobre a base de cálculo das contribuições previdenciárias, vejamos agora qual a natureza jurídica da verba paga como participação nos lucros e resultados.

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, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do conseqüente 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.

Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3ª ed. 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 conseqüente (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 tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

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

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. E 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 a 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.

Logo, imprescindível o cumprimento dos requisitos da Lei nº 10.101 para que o valor pago a título de PLR não integre o salário de contribuição do trabalhador.

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

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 paritária escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

Art. 3º ...

(...)

§ 2º E vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil, (grifamos)

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais

metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, citado no voto reproduzido acima, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura, que veio a termo com a edição da Lei 10.101/00, sendo oportuno rememorarmos os seus termos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores ora sob análise:

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.

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

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.

Observando os termos dos incisos I e II, do § 1º, do art. 2º acima reproduzido, não há dúvidas de que os critérios ali enumerados são sim meros exemplos, podendo a empresa, em conjunto com os demais partícipes do processo, optar por qualquer outro formato que se mostre alinhado ao objetivo da norma, que é integrar capital e trabalho e incentivar a produtividade.

Não obstante, os termos dos incisos I e II do caput, do mesmo artigo 2º, não podem ser considerados mero exemplos. Neste caso, a lei foi taxativa ao preceituar que *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*. Ora, não há outro procedimento possível de ser adotado pela empresa que não seja a *comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato* da respectiva categoria ou a *convenção ou acordo coletivo*.

No presente caso, é inquestionável que não houve participação sindical na negociação necessária para fins de discussão do PLR a ser instituído. Portanto, no que tange à participação do representante sindical nas negociações do PLR, não considero que os preceitos legais, frise-se, obrigatórios, tenham sido observados na elaboração do Programa de participação nos lucros do qual resultou a presente atuação.

Também não merece prosperar o entendimento de que basta que o Acordo seja prévio ao pagamento e que já havia conhecimento de todos dos resultados e metas a serem alcançados.

Imaginemos uma PLR em que se ajuste, na última semana de um determinado ano ou um dia após o encerramento do exercício a que se refere, a distribuição de 10% do incremento de seu lucro naquele período em relação ao período anterior, sem qualquer diferenciação entre os participantes. Ora, neste caso, onde está o incentivo à produtividade?

Agora, imaginemos a mesma PLR, só que formalizada no primeiro mês desse mesmo ano. Notem que, neste caso, sequer precisaríamos ajustar metas individuais para que todos os funcionários envolvidos tivessem a clara noção de que o seu empenho diferenciado nas tarefas rotineiras poderia levar a uma boa vantagem no final do período. Isso estimularia, por exemplo, ideias criativas de diminuição de custos ou, ainda, a criação de processos de que resultem aumento de produção.

Para os fins discutidos no presente processo, incidência ou não de contribuição previdenciária, é esse o incentivo à produtividade que se espera de um Plano de Participação nos Lucros ou Resultados e não há como crer que qualquer incentivo dessa natureza advinha de um acordo de distribuição de lucros firmado já no fim do seu período de apuração, quando os eventuais resultados já estão consolidados e, ainda que positivos, não decorreram da integração efetiva de capital e trabalho e do incentivo à produtividade a que alude a legislação de regência da PLR.

Com tal entendimento, não se proíbe a distribuição de tais valores a qualquer tempo, mas apenas se repisa que, não cumpridas todas as exigências decorrentes da Lei

Com tal entendimento, não se proíbe a distribuição de tais valores a qualquer tempo, mas apenas se repisa que, não cumpridas todas as exigências decorrentes da Lei 10.101/00, não há de se falar em não incidência do tributo previdenciário.

Pouco importa que, em períodos anteriores, as regras fossem as mesmas, ate porque, ainda que não caiba ao julgador administrativo adentrar no mérito das metas definidas pela empresa, evidenciaria pouco compromisso com o próprio instituto da PLR c com critérios básicos de gestão por resultados, em que se espera que uma meta. alcançada ou não em um período, seja avaliada c ajustada nos períodos subsequentes.

Não obstante, o fato é que, nos termos do inciso II da Lei 5.172/66 (CTN) ', interpreta-se literalmente a legislação que outorga isenção, com a ressalva de que, quando falamos de exclusão da PLR da base de cálculo do tributo previdenciário estamos diante de uma norma isentiva e não imunizante. já que decorrente do preceito contido na alínea "j", do § 9º do art. 20 da Lei 8.212/91.

Assim, o papel do Agente Fiscal, do qual não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional", é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

¹ Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: (...) II - outorga de isenção;

² Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Por fim, no que tange à alegada existência de regras claras e objetivas, há de se ressaltar que a previsão constitucional do direito social em questão (inciso XI do art- 7º) tem como pano de fundo os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil listados no art. 3º da Carga Magna.

Assim, a efetiva integração entre o capital e o trabalho não é um fim em si mesmo, já que qualquer medida, definida em lei, para levar a termo tal previsão constitucional observará objetivos vinculados à construção de uma sociedade livre, justa e solidária; à garantia do desenvolvimento nacional; à erradicação da pobreza e a marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos. Ou seja, terá de observar o interesse público, constituindo-se em uma tríade de elementos com interesses a serem satisfeitos, da empresa, do empregado e da coletividade.

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00. que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo a produtividade.

Neste sentido, o fato de um Programa de Participação nos Lucros ou Resultados ter sido formatado a partir de negociação entre empresa e empregados, por si só, não atesta sua regularidade e o atendimento aos preceitos da Lei 10.101/00, já que pode até evidenciar a integração entre capital e trabalho, mas deve observar, ainda, que sua essência está

ligada ao incentivo à produtividade, que representaria o atendimento ao interesse público motivador da benesse fiscal.

No caso dos autos, a exemplo do que se vê em fl. 42, assim dispõe o instruí de negociação formalizado pela recorrente:

Cláusula Primeira O presente acordo está vinculado à evolução global positiva do BBI no exercício de 2008, apurada mediante indicadores objetivos e avaliação de resultado.

Parágrafo Primeiro A avaliação de resultado é individual, com base no atingimento e/ou superação de metas previamente estabelecidas, as quais tem pesos específicos, variáveis de acordo com a função exercida.

Parágrafo Segundo A planilha de avaliação com as descrições das metas, dos pesos, do resultado do trabalho realizado e do valor final apurado a título de participação nos lucros ou resultados, a qual refletirá o resultado individual do empregado, será a este submetida para verificação de conformidade.

A Fiscalização entendeu:

Portanto, esta fiscalização entende que o instrumento não deixa claro os seguintes pontos:

- O que seria evolução global positiva, tampouco quais seriam os indicadores objetivos;
- O parágrafo 1º menciona avaliação individual das metas previamente estabelecidas, entretanto, além de sequer citar que metas seriam essas, o item 10.3 deste termo deixou esclarecido que não houve pactuação prévia;

A planilha mencionada no artigo 2º não foi apresentada a esta fiscalização até o encerramento dos trabalhos.

A defesa sustenta que o termo "evolução global positiva" corresponde ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no

exercício. Já no que se refere à "avaliação individual das metas" e a planilha mencionada no art. 2º corresponde a Ficha de Avaliação de Performance que é preenchida para cada funcionário.

Ora, será que todo o colaborador da referida instituição seria capaz de chegar à conclusão, a partir do teor do excerto do Plano acima colacionado, que a tal evolução positiva corresponderia ao resultado líquido considerando a receita da área comercial e o volume de captação apurado no exercício? Por outro lado, o documento de fl. 250, que é um exemplar da tal Ficha de Avaliação, seria capaz de servir como um norte para o incremento de produtividade esperado de determinado funcionário? Afinal, nele não se identifica objetivos outros que não sejam os específicos do setor e objetivos táticos que, ressalte-se, são absolutamente subjetivos, como comprometimento, potencial, empreendedorismo, liderança, flexibilidade, relacionamento interpessoal e trabalho em equipe, comunicação, equilíbrio emocional, relacionamento interno. Enfim, não estão clara e objetivamente evidenciadas as regras no ajuste de PLR levado a termo pela contribuinte autuada.

Ainda assim, mesmo que tais regras fossem claras e objetivas, que, repita-se, não são, não faria qualquer diferença estabelecê-las em momento em que o período de avaliação já estivesse perto do fim ou já encerrado.

Por fim, há de se ressaltar que, conforme se verifica no Termo de Encerramento de fl. 117, no mesmo procedimento fiscal, amparados nos mesmos elementos de prova, créditos tributários por descumprimento de obrigação principal que estão controlados no

processo 16327.721426/2012-08, em que a defesa apresentou as mesmas alegações sobre as quais ora nos debruçamos.

Em tal processo, a análise levada a termo pela Câmara Baixa foi, em parte, favorável ao contribuinte, o que ensejou a submissão da controvérsia à Câmara Superior de Recursos Fiscais que, nos termos do Acórdão nº 9202.008.088, de 20 de agosto de 2019, decidiu dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional e negar provimento ao recurso especial do contribuinte. Com isso, restou vencedora a tese do então Relator, Conselheiro Mário Pereira Pinho Filho, que, em relação ao tema Participação nos Lucros, assim conduziu seu voto:

E incontestável que não houve participação de representante do sindicato dos trabalhadores na comissão que ajustou os termos para o pagamento de PLR no período de apuração objeto do lançamento. Claro está, portanto, que restou descumprida a regra insculpida no inciso 1 do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Importa esclarecer que não há na Lei nº 10.101/2000, ou em qualquer outro normativo em vigor, previsão de dispensa da participação de representante do sindicato dos trabalhadores na definição das regras relacionadas aos planos próprios, ainda que a entidade tenha participado das negociações relacionadas a convenções ou acordos coletivos de trabalho. Ademais, mesmo que os aspectos gerais relacionados à PLR tenham sido traçados em convenção coletiva de trabalho ou que esse instrumento contenha previsão de pagamento de valor mínimo a esse título, a instituição de comissão para o estabelecimento de metas com vistas à percepção do benefício é obrigatória, como também o é a participação de membro do sindicato respectivo.

Afirmar simplesmente que "a eventual não participação de membro do sindicato nos referidos Instrumentos de Acordo não traz qualquer prejuízo para os empregados do Recorrente, pois se o sindicato já concordou com o "menos" (Convenção Coletiva), necessariamente haveria de concordar com o "mais" (Instrumentos de Acordo)" não outorga a quem quer que seja o direito de descumprir disposição expressa de lei.

Ainda acerca desse assunto, o inciso III do art. 8 da Constituição Federal estabelece que "ao sindicato cabe a defesa dos direitos e interesses coletivos ou individuais da categoria, inclusive em questões judiciais ou administrativas". Necessário esclarecer que ao preconizar a participação de representante do sindicato dos trabalhadores nos acordos de PLR celebrados a partir de comissões paritárias, pretendeu o legislador dar efetividade ao disposto na Lei Maior.

As disposições legais e constitucionais acima referidas não deixam dúvidas de que a participação dos sindicatos em processos de negociação de planos próprios de PLR não se trata de mera faculdade, mas sim de diretriz de caráter obrigatório, sendo defeso à empresa escusar-se de seu cumprimento. De se acentuar que a desobediência a esse requisito, considerada isoladamente, mostra-se suficiente para descaracterizar os planos próprios e impõe a tributação da verba.

Com relação à pactuação prévia dos planos de PLR, o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000 estabelece:

Art. 2º [...] Fl. 33 do Acórdão n.º 9202-008.088 - CSRF/2ª Turma Processo nº 16327.721426 2012-08

Í-J

§ 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 re\isão 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.

Conforme dito acima, a participação nos lucros ou resultados das empresas é mecanismo voltado à motivação dos trabalhadores, cujo objetivo é melhorar os resultados no negócio desenvolvido pela pessoa jurídica. Em contrapartida, parte dos valores resultante de eventual aumento de produtividade lucro é destinada aos empregados. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do obreiro se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela.

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do período de apuração voltado á aquisição do direito ou, como no caso em tela, após o pagamento da parcela. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do que fora acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Embora a PLR de cada funcionários dependa do seu desempenho pessoal, como dito em sede de contrarrazões, as metas relacionadas ao benefício devem, em decorrência do regramento legal, ser estabelecidas a partir de negociação coletiva e sua negociação tem de ser feita, repise-se, antes de iniciado o período de apuração do direito. Não se pode imaginar que a aprovação de políticas pela presidência da empresa, com o respaldo dos demais membros da diretoria, possa se prestar a substituir a exigência legal quanto à existência de ajuste entre as partes, finalizado antes do interstício de apuração dos resultados.

Assevere-se que, uma vez descumprido o requisito da pactuação prévia, as denominadas "Fichas de Avaliação de Performance", que o Contribuinte diz serem preenchidas em relação a cada empregado, com a descrição de suas metas e objetivos profissionais, demonstram que os pagamentos efetuados a título de PLR têm, isso sim, características que mais se aproximam de gratificação ou prêmio por desempenho. Reforça essa tese o fato de, como se demonstrou acima, também não ter havido a participação dos sindicato na negociação para o pagamento da vantagem.

Assim, a despeito dos argumentos trazidos em sede de contrarrazões, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados no transcurso do período de aquisição do referido direito ou após o seu pagamento desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo cito os acórdãos nº 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211. de 21/02/2017 e 9202-006.478. de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018.

Por todas essas razões, dou provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação com relação aos valores pagos aos empregados do contribuinte a título de PLR.

Neste sentido, por tudo que foi acima exposto, constata-se que as infringências à legislação de regência apontadas pela fiscalização estão evidentes, devendo-se ser mantido o lançamento e a decisão recorrida.

Assim, nego provimento ao recurso voluntário nestes temas.

No que diz respeito ao item IV do recurso, relacionado ao suposto EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXCLUSÃO DAS MULTAS ANTERIORES INCORPORAÇÃO DA EMPRESA, como bem pontuou a decisão recorrida, o Código Tributário Nacional – CTN e o entendimento jurisprudencial, não deixam dúvidas de que, no caso em concreto, a empresa incorporadora é responsável pelos tributos devidos, inclusive os juros e multas tributários aplicados.

Vale lembrar que a penalidade aplicada, apesar de ser referente ao ano de 2005, foi devido ao fato de que a contribuinte, empresa incorporadora, utilizou-se de um plano de PLR que não atendeu aos requisitos legais para a obtenção da exclusão tributária pretendida.

Senão, veja a seguir, a transcrição dos artigos 129 e seguintes do CTN, que tratam especificamente da matéria:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

No tocante à multa aplicada, cumpre esclarecer que a recorrente discute basicamente sobre a responsabilidade da sucessora em relação às penalidades aplicadas à empresa incorporada.

O art. 139 do Código Tributário Nacional estabelece que o “crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

O § 1º do art. 113 do mesmo diploma legal, por sua vez, prevê que a “obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.”

O mesmo Código Tributário Nacional, em seu art. 61, dispõe que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária”.

Além disso, o art. 142 prevê que o crédito tributário é constituído por meio do lançamento, “assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Tudo isso leva a crer que as multas e juros integram o crédito tributário constituído via lançamento, motivo pelo qual, os mesmos devem ser exigidos no caso de pagamento extemporâneo.

Tem-se também, o § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que 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”.

Há decisões administrativas nesse sentido, conforme a ementa transcrita abaixo relativa ao acórdão nº CSRF/04-00.651 proferido pela 4ª Turma da Câmara de Recursos Fiscais em 02/05/2008:

JUROS DE MORA - MULTA DE OFÍCIO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

- A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

Ainda, sobre os juros de mora, existe a súmula CARF nº 4, que reza:

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.

V – DA NECESSIDADE DE REDUÇÃO DA MULTA IMPOSTA – APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA AO CONTRIBUINTE – ART. 32-A DA LEI 8.212/91.

Segundo a recorrente, a partir da vigência da lei 11.941/09, caberia a utilização da multa mais benéfica, pois na época da lavratura do presente Auto de Infração já vigorava a Lei nº 11.941/09, que introduziu a multa mais benéfica ao contribuinte devendo, pois, ser aplicada ao presente caso para redução da multa ora exigida, aos patamares mínimos previstos pelo § 3º do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

No caso, segundo a recorrente, como não merece prosperar a obrigação principal que originou a autuação e, assim, não há como caracterizar a conduta da recorrente como descumprimento de obrigação acessória.

Também, neste item do recurso, entendo que não assiste razão à recorrente no sentido de que seja aplicada a retroatividade benigna, pois, conforme demonstrado pela decisão recorrida, já foi considerada pela fiscalização a referida retroatividade benigna, além do fato de que foi mantida na integralidade a autuação referente à obrigação principal.

Apesar de já ter sido considerada a retroatividade benigna pela fiscalização; para reforçar o entendimento sobre a retroatividade benigna, apesar de não mais serem pertinentes os argumentos apresentados pela recorrente, considerando a abrangência e coerência do acórdão 2201-008.973, desta turma de julgamento, datado de 09 de agosto de 2021, utilizo-o como minhas razões de decidir, cujos trechos pertinentes, transcrevo a seguir:

Diante da inovação legislativa objeto da Lei 11.941/09, em particular em razão do que dispõe o inciso n do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), que trata da retroatividade da multa mais benéfica, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e a Receita Federal do Brasil manifestaram seu entendimento sobre a adequada aplicação das normas acima colacionadas, pontuando:

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor das multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a

expressão "lançamento de ofício", o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

No caso de lançamento de ofício de contribuições previdenciárias, para os fatos geradores contidos em sua vigência, entendo correta a imposição das duas penalidades previstas na legislação anterior, já que tutelam interesses jurídicos distintos, uma obrigação principal, de caráter meramente arrecadatório e outro instrumental, acessório. Naturalmente, em razão de alinhamento pessoal à tese majoritária desta Corte acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações, entendo, ainda, como correto o entendimento de que, para fins de aplicação da retroatividade benigna, deve-se comparar o somatório das multas anteriores com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por outro lado, a exigência de ofício de contribuições devidas a Terceiros, em razão de sua natureza, para os fatos geradores contidos em sua vigência, ocorre apenas com a imputação da penalidade prevista na antiga redação do art. 35 da mesma Lei. Naturalmente, nestes casos, para fins de aplicação retroativa da norma eventualmente mais benéfica, caberia a comparação entre tal penalidades prevista anteriormente com a nova multa de ofício inserida no art. 35-A da Lei 8.212/91.

Por fim, caso a exigência decorresse de aplicação de penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória (GFIP com dados não correspondentes), sem aplicação de penalidade pelo descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna seria aferida a partir da comparação do valor apurado com base na legislação anterior e o que seria devido pela aplicação da nova norma contida no art. 32-A.

No caso específico de lançamentos associados por descumprimento de obrigação principal e acessória a manifestação reiterada dos membros deste Conselho resultou na edição da Súmula Caif nº 119, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

Súmula CARF nº 119

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo

descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Contudo, tal enunciado de súmula foi cancelado, por unanimidade de votos, em particular a partir de encaminhamento neste sentido da Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri. em reunião da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais levada a termo no dia 06 de agosto de 2021. quando amparou a medida em manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre a tema, que o incluiu em Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016), o que se deu nos seguintes termos:

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 ao REsp 1341738/SQ REsp 1585929/SP. AgInt ao 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

O referenciado Parecer SEI nº 11315/2020 trouxe, dentre outras, as seguintes

considerações:

(-)

12. Entretanto, o STJ, guardião da legislação infraconstitucional, em ambas as turmas de Direito Público, assentou a retroatividade benigna do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação da Lei nº 11.941, de 2009, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, inclusive nas hipóteses de lançamento de ofício.

13. Na linha de raciocínio sustentada pela Corte Superior de Justiça, anteriormente à inclusão do art. 35-A pela Lei nº 11.941. de 2009. não havia previsão de multa de ofício no art. 35 da Lei nº 8.212. de 1991 (apenas de multa de moral nem na redação primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Vale ressaltar que o cancelamento da súmula Carf 119 ainda não foi publicado, o que, por expressa previsão regimental, exigiria a aplicação de seus termos por parte dos membros desta Turma. Entretanto, o cenário em que a súmula em tela foi editada se mostra

absolutamente incompatível com o verificado nesta data e, muito embora os termos da legislação que rege a matéria evidencie que a manifestação da PFGN acima citada não vincula a análise levada a termo por este Colegiado, a despeito do entendimento pessoal deste Relator sobre o tema. estamos diante de um julgamento em segunda instância administrativa de litígio fiscal instaurado entre o contribuinte fiscalizado e a Fazenda Nacional, a qual já não mais demonstra interesse em discutir a forma de aplicação da retroatividade benigna contida na extinta Súmula 119.

Assim, ainda que não publicado o cancelamento da Súmula 119 e da não vinculação desta Turma ao Parecer SEI nº 11315/2020, a observação de tal manifestação da PGFN impõe-se como medida de bom senso, já que não parece razoável a manutenção do entendimento então vigente acerca da comparação das exações fiscais sem que haja, por parte do sujeito ativo da relação tributária, a intenção de continuar impulsionando a lide até que se veja integralmente extinto, por pagamento, eventual crédito tributário mantido. Ademais, neste caso, a manutenção da exigência evidenciaria mácula ao Princípio da Isonomia, já que restaria diferenciado o tratamento da mesma matéria entre o contribuinte que, como o recorrente, já teria sido autuado, e aqueles que estão sendo autuados nos procedimentos fiscais instaurados após a citada manifestação da Fazenda.

Portanto, necessário que seja avaliado o alcance da tal manifestação para fins de sua aplicação aos casos submetidos ao crivo desta Turma de julgamento.

Neste sentido, considerando que a própria representação da Fazenda Nacional já se manifestou pela dispensa de apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões e interposição de recursos, bem como recomenda a desistência dos já interpostos, para os períodos de apuração anteriores à alteração legislativa que aqui se discute (Lei nº 11.941, de 2009), deve-se aplicar, para os casos ainda não definitivamente julgados, os termos já delineados pela jurisprudência pacífica do STJ e, assim, apurar a retroatividade benigna a partir da comparação do quantum devido à época da ocorrência dos fatos geradores com o regramento contido no atual artigo 35 da Lei 8.212/91, que fixa o percentual máximo de multa moratória em 20%, mesmo em se tratando de lançamentos de ofício. Devendo-se aplicar a penalidade que alude art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11.315/2020.

Como se viu, na nova legislação, que tem origem na MP 449/08, o art 35 da Lei 8.212/91 continuou a tratar de multa de mora pelo recolhimento em atraso, passando a exigir para as contribuições previdenciárias a mesma penalidade moratória prevista para os tributos fazendários (art. 61 da Lei 9.430/96). Por outro lado, a mesma MP 449 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, da mesma forma, passou a prever, tal qual já ocorria para tributos fazendários, penalidade a ser imputada nos casos de lançamento de ofício, em percentual básico de 75% (art. 44 da Lei 9.430/96).

Como a tese encampada pelo STJ é pela inexistência de multas de ofício na redação anterior do art. 35 da Lei 8.212/91, resta superado o entendimento deste Conselho Administrativo sobre a natureza de multa de ofício de tal exigência

Por outro lado, não sendo aplicável aos períodos anteriores à vigência da Lei 11.941/09 o preceito contido no art. 35-A, a multa pelo descumprimento da obrigação acessória relativo à apresentação da GFIP com dados não correspondentes (declaração inexata), já não pode ser considerada incluída na nova penalidade de ofício, do que emerge a necessidade de seu tratamento de forma autônoma.

Assim, considerando a mesma regra que impõe a aplicação a fatos pretéritos da lei que comina penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração, conforme art. alínea "c", inciso II do art. 106 da Lei 5.172/66 (CTN), e de rigor que haja comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória amparada nos §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata, a saber, o art. 32-A da mesma Lei.

Assim, temos as seguintes situações:

- os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora. sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91. incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP e, ainda, aquela incidente sobre valores devidos a outras entidades e fruídos (terceiros), para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09;

- os valores lançados, de forma isolada ou não. a título da multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91. para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pelo que dispõe o art. 32-A da mesma Lei;

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91. devendo ser aplicada a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

VI – DA NÃO CARACTERIZAÇÃO DA CONDUTA DA RECORRENTE COMO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DOS AI's Nº 37.095.590-0 E 37.095.591-9.

Segundo a recorrente, uma vez que a obrigação tributária principal dos autos de infração relacionados dizem respeito a tributos devidos pela incorporada, não tem porque a recorrente, incorporadora, ser responsável por infrações provenientes de obrigações acessórias de responsabilidade da empresa incorporada.

Neste questionamento de seu recurso, considerando o resultado da análise relacionada ao item EXCESSO NA CONSTITUIÇÃO NO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – EXCLUSÃO DAS MULTAS ANTERIORES INCORPORAÇÃO DA EMPRESA, tem-se que não assiste razão à recorrente, haja vista o fato de que ficou demonstrado que as obrigações tributárias no caso de sucessão, pertencem à empresa incorporadora.

Quanto às decisões administrativas invocadas pela contribuinte, há que ser esclarecido que as decisões administrativas, mesmo que proferidas pelos órgãos colegiados, sem que uma lei lhes atribua eficácia normativa, não se constituem como normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, somente aplicam-se sobre a questão analisada e vinculam apenas as partes envolvidas naqueles litígios. Assim determina o inciso II do art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

Em relação a decisões judiciais, apenas as decisões definitivas de mérito proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal, na sistemática dos

recursos repetitivos e repercussão geral, respectivamente, são de observância obrigatória pelo CARF. Veja-se o que dispõe o Regimento Interno do CARF (art. 62, §2º):

(...)

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016).

No tocante ao entendimento doutrinário, apesar dos valorosos ensinamentos trazidos aos autos, tem-se que os mesmos não fazem parte da legislação tributária a ser seguida obrigatoriamente pela administração tributária ou pelos órgãos julgadores administrativos.

A contribuinte pugna pela intimação do patrono e pela utilização de sustentação oral de sua pretensão recorrente quando de sua análise e julgamento.

Quanto a esta solicitação, vale lembrar que este tema não deve ser objeto do recurso, pois é um direito do contribuinte nos termos da Portaria do Ministério da Fazenda nº 343/2015 (RICARF), cuja ciência do contribuinte ao julgamento dá-se pela publicação da pauta de julgamento, cuja sessão será pública e o contribuinte e/ou patrono pode comparecer à sessão, se habilitar e fazer a sustentação oral.

Com o advento das medidas de adaptações à pandemia do COVID-19, segundo as alterações do RICARF, no caso de sustentação oral, a ser realizada por meio de áudio/vídeo previamente gravado, o respectivo pedido deverá ser apresentado com antecedência de até 48 horas do início da reunião, por meio de formulário próprio constante da Carta de Serviços disponível no sítio do CARF.

Portanto, NADA A PROVER nesta solicitação.

Conclusão

Assim, tendo em vista tudo o que o consta nos autos, bem como na descrição dos fatos e fundamentos legais que integram o presente, voto por conhecer do recurso voluntário, para NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Francisco Nogueira Guarita

