



|                    |   |
|--------------------|---|
| <b>Processo nº</b> | 16327.000905/2010-17  |
| <b>Recurso</b>     | Voluntário  |
| <b>Acórdão nº</b>  | <b>2201-011.663 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária</b> |
| <b>Sessão de</b>   | 03 de abril de 2024   |
| <b>Recorrente</b>  | CITIBANK N.A  |
| <b>Interessado</b> | FAZENDA NACIONAL  |

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Exercício: 2006, 2007

**AUTO DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.**

O Auto de Infração (AI) encontra-se revestido das formalidades legais, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da Lei. Tendo sido o procedimento fiscal realizado na forma prevista na legislação de regência, não há que se falar em qualquer ofensa aos princípios da legalidade e finalidade.

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. DISPOSIÇÕES CONSTANTES DA LEI Nº 10.101/00. NORMA ISENTIVA. EXIGÊNCIA DE CUMPRIMENTO.**

Os valores pagos a título de PLR não integram o salário de contribuição se, e somente se, forem observados os requisitos constantes da Lei nº 10.101/00, entre eles, a exigência da existência de regras claras e objetivas sobre as metas a serem alcançadas.

**AJUSTE PRÉVIO. ASSINATURA DO ACORDO DURANTE O PERÍODO DE APURAÇÃO. ANÁLISE DO CASO CONCRETO.**

Não há, na Lei nº 10.101/00, determinação sobre quão prévio deve ser o ajuste de PLR. Tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto. No entanto, é de rigor que a celebração de acordo sobre PLR preceda os fatos que se propõe a regular, ou que a sua assinatura seja realizada com antecedência razoável ao término do período de aferição, pois o objetivo da PLR é incentivar o alcance dos resultados pactuados previamente..

**DESCUMPRIMENTO DOS PRECEITOS LEGAIS. CONSEQUÊNCIA.**

O texto constitucional condiciona a desvinculação da parcela paga a título de PLR da remuneração aos termos da lei. O plano de PLR que não atende aos requisitos da Lei nº 10.101/2000 não goza da isenção previdenciária. O descumprimento de qualquer dos requisitos legais atrai a incidência da contribuição social previdenciária sobre a totalidade dos valores pagos a título de PLR.

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA (CFL-68). APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória aludida no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei nº 8.212 de 1991, a aplicação da retroatividade benigna dá-se a partir da comparação da multa por descumprimento de obrigação acessória (CFL 68) com aquela prevista no artigo 32-A da Lei nº 8.212 de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941 de 2009.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SÚMULA CARF N.º 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. (Súmula CARF nº 4 - vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar a aplicação da retroatividade benigna, mediante a comparação da multa lançada com a que seria devida a partir do art. 32-A da Lei 8.212/91, vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que deu provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marco Aurelio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Debora Fofano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Alvares Feital, Marco Aurelio de Oliveira Barbosa (Presidente)

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº **16-62.367** proferido pela **14<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO**, referente ao período de apuração: 01/02/2006 a 31/03/2006, 01/12/2006 a 31/12/2006, 01/02/2007 a 28/02/2007, 01/10/2007 a 31/10/2007.

No caso, valho-me do relatório da decisão recorrida por bem sintetizar os fatos:

**DA AUTUAÇÃO**

1. Trata-se de Auto de Infração (AI) DEBCAD nº 37.261.998-3, lavrado pela Fiscalização contra o Contribuinte em epígrafe, relativo a contribuições devidas à

Seguridade Social, da parte da empresa (20%), para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho – RAT (1%), e as contribuições devidas ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE (Salário Educação, no período em que a empresa não possui convênio), incidentes sobre remunerações de segurados empregados, não recolhidas e não declaradas em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP.

1.1. O montante lançado, incluindo juros e multa, é de R\$ 181.644,49 (cento e oitenta e um mil e seiscentos e quarenta e quatro reais e quarenta e nove centavos), abrangendo o período de 02/2006 a 03/2006, 12/2006, 02/2007, e 10/2007, consolidado em 04/08/2010.

1.2. O Relatório Fiscal, de fls. 458 a 477, informa, em síntese, que:

- A empresa possui as ações judiciais nº 2008.03.99.010004-0 (origem 95.0054785-6), e nº 2008.03.99.010005-1 (origem 96.0001559-7), pretendendo afastar a exigência da contribuição adicional de 2,5%, devida pelas instituições financeiras, prevista no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8212/91. O fato de estarem pendentes de trânsito em julgado, à época do encerramento da ação fiscal, conduziram a Auditora-Fiscal a optar pela lavratura em separado do AIOP nº 37.261.999-1, referente a tal adicional;
  - a FEBRABAN — Federação Brasileira de Bancos ajuizou, por seus associados, em 26/06/2007, a ação nº 0020014- 72.2007.4.03.6100 (numeração antiga 2007.61.00.020014-8), pedindo a suspensão da aplicação do Anexo V do Decreto nº 3.048/99 com as alterações promovidas pelo Decreto nº 6.042/2007, o qual aumenta a contribuição para o RAT de 1% para 3%, no caso dos bancos comerciais, bem como o reconhecimento da constitucionalidade e ilegalidade das alterações. Por não estar a referida ação transitada em julgado, por ocasião do encerramento da ação fiscal, foi lavrado separadamente o AIOP nº 37.262.000-0, correspondente ao RAT de 2%, objeto da discussão judicial, na competência 10/2007;
  - A Autuada mantinha, até 2006, convênio com o FNDE para o qual recolhia diretamente as contribuições sociais relativas ao Salário- Educação, conforme disposto no art. 6º do Decreto nº 3.142, de 16 de agosto de 1999;
  - Constituem fatos geradores das contribuições lançadas os pagamentos de Participação nos Lucros ou Resultados a segurados empregados em desacordo com a lei específica (Lei nº 10101/00), uma vez que as Convenções Coletivas de Trabalho sobre PLR dos Bancos:
    - (i) foram negociadas e assinadas somente ao final dos anos base, sendo retroativas aos períodos de participação;
    - (ii) não contam com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação;
  - Os itens 7.6 e 7.7 descrevem todos os Autos de Infração lavrados na ação fiscal;
  - A auditoria foi acompanhada por José Rosa Salvatierra Bustamante, a quem foram prestados todos os esclarecimentos necessários em relação à origem e natureza do crédito previdenciário, bem como os referentes aos procedimentos adotados.
- 1.3. Complementam o Relatório Fiscal, e encontram-se anexos ao Auto de Infração (fl. 448): Mandado de Procedimento Fiscal (fls. 02/03); Termos de Início de Procedimento Fiscal, de Intimação Fiscal, fls. 04 a 11; IPC – Instruções para o Contribuinte, de fls. 449 a 450; DD – Discriminativo do Débito, de fls. 451 a 452; RL – Relatório de Lançamentos, de fl. 453; FLD – Fundamentos Legais do Débito, de fls. 454 a 455;

Relatório de Vínculos, de fl. 456; Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal – TEPF, de fls. 490/491.

1.4. Também foram juntados pela Fiscalização: Procurações, Substabelecimentos, documentos dos patronos, documentos societários (fls. 12/40 e 478/489); os documentos comprobatórios elencados no item 7.8 do Relatório Fiscal (fls. 41/289 e 293/447).

1.5. Consta Termo de Juntada por Apensação, à fl. 494, dos processos de nºs 16327.000904/2010-72, 16327.000906/2010-61, 16327.000907/2010-14, 16327.000908/2010-51 e 16327.000910/2010-20, ao presente processo nº 16327.000905/2010-17

#### DA IMPUGNAÇÃO

2. Tendo sido científica do Auto de Infração em 16/08/2010, fl. 448, a Autuada impugnou o lançamento tempestivamente em 15/09/2010, conforme despacho de fl. 540, através do instrumento de fls. 495/525, com juntada de documentos dos procuradores, Procuração, Substabelecimentos, documentos societários, às fls. 526/538.

3. Apresenta um breve relato sobre a autuação em epígrafe, e deduz as alegações a seguir sintetizadas:

#### Indispensáveis Considerações Prévias

Da Injustificada Descontextualização Negocial das Convenções Coletivas de Participação nos Lucros Fiscalizados – Afastamento do Princípio da Legalidade e da Finalidade do Ato Administrativo

3.1. Descreve as atividades desenvolvidas pela empresa, e aduz que o fato das convenções coletivas terem previsto a distribuição de valores fixos de participação nos lucros e resultados está de acordo com o ambiente de negócios da Impugnante.

3.2. O Contribuinte já havia realizado pagamentos de PLR em anos anteriores com base em instrumentos de negociação muito semelhantes àqueles relativos ao período autuado, ou seja, os termos contidos nas convenções coletivas que tratavam de PLR não representaram nenhuma novidade aos seus trabalhadores.

3.3. Sustenta que devido à grande dificuldade das negociações, elas podem ser resolvidas ao final dos períodos.

3.4. A exigência de que os Acordos de PLR sejam assinados nos primeiros meses do ano ocorre pelo desconhecimento de como as negociações são importantes e complexas. Transcreve notícias sobre o sindicato dos bancários e dos metalúrgicos.

3.5. Destaca que independente do momento em que as Convenções Coletivas de PLR foram assinadas, os seus termos foram previamente negociados entre as partes, em conformidade com o que exige a Lei nº 10.101/2000.

3.6. Cita a teoria do propósito negocial, o artigo 7º, inciso XI, da CF/88, e enfatiza que no presente caso, se trata de um direito social constitucionalmente garantido. Não se tratam de pagamentos de bônus ou premiações.

3.7. O afastamento da finalidade do ato administrativo e da legalidade verifica-se na ausência de compreensão do que a Lei nº 10101/2000 impõe (fixação de critérios para os pagamentos de PLR) e do que ela faculta às partes (critérios vinculados a metas ou índices de qualidade, lucratividade ou produtividade).

Da Motivação do Impugnante para Implantação das Convenções Coletivas de Participação nos Lucros Fiscalizados – A Realidade em Detrimento da Presunção

3.8. Discorre sobre a natureza da PLR, ressaltando as diferenças entre ela e a remuneração, e argumenta que as convenções de PLR não se confundem com as obrigações decorrentes do contrato de trabalho.

3.9. Portanto, não há que se falar na incidência de contribuições previdenciárias sobre PLR não adequado — ou mesmo adequável — àqueles previstos na legislação (artigos 22 e 28 da Lei n.º 8.212/91), mesmo que, como no presente caso, tenha a sua natureza desconsiderada. Menciona julgado administrativo.

3.10. Apoiado no parágrafo único, do artigo 116, do Código Tributário Nacional – CTN, alega que não há subsídios para que a Sra. Agente Fiscal pudesse ter desconsiderado a forma adotada para os pagamentos feitos a seus empregados (PLR), para considerá-los como verba salarial, sujeita à incidência das contribuições previdenciárias.

### Preliminarmente

#### **Da Incompetência da Sra. Agente Fiscal – Convênios de Arrecadação Direta**

3.11. Em face do convênio de arrecadação direta com o FNDE, a Agente Fiscal não detém competência para exigir o recolhimento do Salário-Educação, independente do Impugnante ter comprovado ou não a sua realização.

3.12. Incumbe-lhe, no máximo, emitir Representação Administrativa, como previsto no artigo 615 da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, vigente à época dos fatos (transcreve o dispositivo legal).

3.13. Sustenta que o Decreto 6.003/2006, além de alcançar apenas os fatos ocorridos após sua edição, não tem a capacidade legal de retirar do FNDE a legitimidade que lhe foi outorgada pela Lei 9.766/98 para arrecadação e cobrança do Salário-Educação, e a Lei 11.457/2007 não revogou os convênios vigentes quando da sua edição. Transcreve o artigo 48 da citada Lei, os artigos 1º, 2º e 3º da IN RFB nº 566/05, e o artigo 2º, parágrafo 3º, da IN RFB nº 900/08. Cita decisão da DRJ/RJ.

3.14. Protesta pela nulidade do Auto de Infração.

### Do Direito

#### **Participação nos Lucros ou Resultados; Plena Insubsistência dos Argumentos da Sra. Agente Fiscal**

3.15. Insurge-se contra os motivos, apontados pela Fiscalização, pelos quais os Acordos Próprios de PLR e as Convenções Coletivas de Trabalho de PLR da Impugnante não atenderam a todos os requisitos da Lei nº 10101/2000.

3.16. Motivo 1 - as convenções teriam sido negociadas e assinadas somente ao final dos anos base, sendo retroativas aos períodos de participação

3.16.1. Transcreve trechos do Relatório Fiscal.

3.16.2. Discorre sobre a natureza da convenção coletiva de trabalho, e destaca que a CCT dos bancários envolve números elevados de sindicatos e federações, com realidades díspares entre os segmentos de negócios abrangidos em todo o Brasil.

3.16.3. Assim, o único critério possível como meta em um acordo de PLR é a lucratividade setorial.

3.16.4. As CCT's seguem as regras contidas nos artigos 611 e seguintes da CLT, não sendo aceitável o argumento de invalidação pelo fato da data-base ser no último trimestre, o que fere a CLT e a Constituição Federal (artigo 7º, XXVI).

3.16.5. Afirma que ao longo das sucessivas convenções coletivas seus termos foram previamente acordados entre as partes, que deles tinham, consequentemente, pleno conhecimento, conforme exige a Lei 10.101/2000, sendo irrelevante, nesse aspecto, a data de subscrição da CCT.

3.16.6. A prova de que as negociações existiram é o acordo em si.

3.16.7. Destaca, ainda, que o Impugnante não possui qualquer ingerência sobre seus empregados ou sobre o Sindicato, para forçar/agilizar as propostas relacionadas aos acordos de PLR.

**3.17. Motivo 2 - as convenções não contariam com regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos subjetivos e adjetivos de participação**

3.17.1. Apresenta trechos do Relatório Fiscal. Alega que diante da abrangência das CCTs dos bancários, o único critério possível de ser nelas inserido como meta em um acordo de PLR é a lucratividade do setor econômico, dependendo exclusivamente do seu percentual o valor a ser distribuído.

3.17.2. Transcreve trechos das CCT's de 2004, 2005 e 2006, e apresenta um sumário de critérios/métricas para a participação nos lucros e resultados.

3.17.3. A Lei 10.101/2000 impõe tão-somente a fixação dos direitos substantivos e não das metas que serão utilizadas para verificação da sua concretização, os quais, no presente caso, são claros e objetivos. Menciona julgado administrativo.

**Necessidade de Revisão do Valor da Multa Aplicada**

3.18. É ilegal o procedimento adotado pela Agente Fiscal na definição da multa mais benéfica ao Contribuinte, conforme determina o art. 106, II, "c" do CTN, devendo ser o mesmo revisto, já que a metodologia em vigor à época dos fatos é sempre mais benéfica à Impugnante, pois prevê multa de 24 a 100%, ao passo que a norma superveniente (Lei 11.941/2009) estabelece penalidade de 75 a 150%.

3.19. Reproduz trecho de Acórdão da DRJ São Paulo e conclui que o valor da multa punitiva aplicada deve ser revisto.

**Da Ilegalidade da Majoração da Multa pelo Decurso de Tempo**

3.20. Ressalta que não há motivo legal que permita que a cobrança da multa de mora aplicada seja majorada no tempo. O artigo 35 da Lei nº 8.212/91, ao determinar a progressão do percentual da multa de mora lastreada em fatores diversos da gravidade da ilicitude (mora, prática de atos administrativos ao longo do tempo), fez com que a multa de ofício assumisse a função compensatória que é própria e exclusiva dos juros de mora, o que acaba por configurar *bis in idem*.

3.21. Portanto a multa de mora eventualmente devida não pode ser calculada da forma prevista no referido dispositivo legal, sob pena de ilegalidade.

3.22. E nem se alegue que a aplicação do artigo 35 da Lei nº 8.212/91 se justificaria por se tratar de ato vinculado da Administração, pois a aplicação de um princípio (no caso, o da legalidade) deve ser ponderada em relação à aplicação de princípios como o da razoabilidade e, principalmente, o da proporcionalidade.

3.23. Cita julgado do iminente Ministro Celso de Mello, na ADIn n.º 1.407-2-DF, onde se qualifica o princípio da proporcionalidade.

3.24. Em outro giro, a cobrança de multa de mora progressiva no tempo (tal como prevista no artigo 35 da Lei nº 8212/91) foi revogada com a edição da MP nº 449/2008, a qual, no seu artigo 24, deu-lhe nova redação (transcreve).

3.25. Reproduz, ainda, o artigo 61 da Lei nº 9430/96, cita a Súmula nº 565 do Supremo Tribunal Federal, e afirma que as alterações veiculadas pela Medida Provisória nº 449/08 não se aplicariam de forma retroativa, com base na suposição de que a multa de mora em questão não possuiria caráter de punitivo.

3.26. Portanto, a multa de mora aplicada neste caso não pode ser superior a 20%, sob pena de ilegalidade.

#### **Ilegalidade da Inclusão dos Diretores no Pólo Passivo da Autuação.**

3.27. Quanto à imputação de responsabilidade solidária aos diretores da Impugnante, não restou configurada pelo Fisco a ocorrência de qualquer uma das hipóteses legais previstas nos artigos 134 e 135 do CTN que pudesse vir a imputar a responsabilidade tributária a tais pessoas.

3.28. O que fez o Fisco foi presumir a responsabilidade solidária dessas pessoas pelo referido crédito, todavia, as relações jurídico-tributárias não se pautam por presunções, mas sim pela adequação do fato executado à norma legal vigente. Transcreve jurisprudências.

3.29. Assim, não há que se falar em responsabilização solidária, sob pena de ilegalidade e consequente constitucionalidade. Nem se alegue que a falta de recolhimento de contribuições previdenciárias poderia configurar infração à legislação para fins de imputação de responsabilidade tributária, conforme pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça (transcreve julgado).

3.30. Em relação a responsabilidade solidária dos diretores prevista no artigo 13, parágrafo único da Lei nº 8.620/93 (recentemente revogado pela Lei nº 11.941/2009), dar-se-á somente quando provado pelo Fisco que o inadimplemento dessas obrigações ocorreu, por dolo ou culpa, sendo que tanto um como a outra jamais restaram configurados. Cita acórdão do CRPS a respeito.

#### **Dos Pedidos**

4. Por todo o exposto, está demonstrado que:

- o lançamento fiscal é nulo, pois a Fiscalização não tem competência para exigir o recolhimento do Salário-Educação;
- todos os pagamentos de PLR estão em conformidade com a Lei nº 10101/2000;
- é ilegal a majoração da multa de mora no tempo;
- é ilegal a inclusão dos diretores da Impugnante no pólo passivo da autuação fiscal.

4.1. Deste modo, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

4.2. Requer, ainda, que os diretores do Impugnante sejam imediatamente excluídos do pólo passivo da autuação fiscal.

É o relatório.

O Acórdão manteve os termos da decisão impugnada na sua íntegra.

A empresa recorrente interpôs o presente recurso voluntário com o fito de buscar a nulidade dos autos de infração e a reforma do acórdão proferido nos autos em epígrafe, bem como daqueles lançados nos processos administrativos apensados, quais sejam:

13627.000.904/2010-72; 16327.000.906/2010-61; 16327.000907/2010-14; 16327.000908/2010-51 e 16327.000910/2010-20. Tais acórdãos estão lançados às fls. 638 a 764.

Apresentou as mesmas razões expostas na impugnação, a saber: incompetência da fiscalização para exigir o recolhimento do salário-educação e nulidade dos autos; a insubsistência dos argumentos fiscais quanto à participação nos lucros e resultados; ilegalidade da majoração da multa pelo decurso do tempo; descabimento de cobrança de juros sobre multa; necessidade de revisão da multa GFIP.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Relator.

### Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, devendo, pois, ser conhecido.

Ao que se vê, a peça recursal é manejada tendo em vista a insurgência do recorrente, não só contra a autuação oriunda dos autos em epígrafe, mas, também, em relação aos termos dos apensos. Assim, em única peça recursal, traz-se a irresignação e a tentativa de nulidade das autuações que determinaram o recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre os supostos pagamentos de verbas oriundas de PLR. No caso dos autos, a autuação se refere às diferenças de contribuições sociais apuradas pela fiscalização, e incidentes sobre a remuneração dos empregados, a saber: correspondentes à parte da empresa (20%); destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho RAT (1%) e correspondentes, durante o exercício de 2007, à parte destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE (Salário-Educação).

O recorrente sustenta que o lançamento fiscal é nulo, pois a Fiscalização não tem competência para exigir o recolhimento do Salário-Educação; que todos os pagamentos de PLR estão em conformidade com a Lei nº 10101/2000; que é ilegal a majoração da multa de mora no tempo.

Assim, passa-se à análise das razões recursais.

### Preliminarmente

#### **Da incompetência da Fiscalização Para Exigir o Recolhimento do Salário-Educação**

Da análise da peça recursal (fls. 579 a 603) fica evidenciada a completa identidade com os termos da impugnação (fls. 495 a 525), em flagrante afronta ao princípio da dialeticidade.

De início, impende destacar que a constitucionalidade e a exigibilidade da contribuição do salário-educação sob a égide da Lei nº 9.424 de 1996, encontra-se, também disposta, na Súmula nº 732, do STF, que dispõe:

**É CONSTITUCIONAL A COBRANÇA DA CONTRIBUIÇÃO DO SALÁRIO EDUCAÇÃO, SEJA SOB A CARTA DE 1969, SEJA SOB A CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, E NO REGIME DA LEI 9424/1996. (Súmula nº 732 do STF)**

A referida contribuição, destinada a subsidiar o ensino fundamental público, encontra previsão no artigo 212, § 5º da Constituição Federal e obriga todas as empresas vinculadas à Previdência Social ao recolhimento de 2,5% sobre a folha de pagamento de seus empregados, à exceção dos órgãos públicos, escolas públicas e particulares, organizações filantrópicas hospitalares e de assistência social, assim como as de fins culturais reconhecidos como relevantes para o desenvolvimento do País. Ora, o recorrente, certamente, não possui tal perfil excepcional.

Entrementes, o recorrente aduz que, por força do convênio de arrecadação direta com o FNDE, a autoridade fiscal não dispõe de competência para exigir o recolhimento do Salário-Educação, independente da comprovação ou não. Afirma que a legislação do FNDE possui regramento específico para a exigência de créditos do salário-educação, totalmente diverso do adotado pela Receita Federal.

Sobre o tema, trago à baila e coaduno com o entendimento lançado no acórdão recorrido, eis que a autoridade julgadora, após se debruçar sobre os autos e documentos, asseverou que no Auto de Infração foram lançadas as contribuições devidas ao Salário Educação, incidentes sobre valores pagos a título de PLR, em desacordo com a Lei nº 10.101/00, no período de 2007, para o qual não existia convênio para o recolhimento direto.

Não obstante a inexistência de convênio para o lançamento em questão, cumpre ressaltar que, conforme bem destacou a decisão recorrida, as normas de competência, assim como as de natureza procedural, a serem aplicadas ao lançamento, devem ser as vigentes na data da lavratura do Auto de Infração, e não as que vigoravam quando da ocorrência dos fatos geradores.

Assim, desde 01/2004 e até 12/2006, durante a vigência do Decreto nº 3.142/99, na redação dada pelo Decreto nº 4.943/2003, as atividades de arrecadação, fiscalização e cobrança do Salário-Educação eram atribuídas, de forma concorrente, à Secretaria da Receita Previdenciária - SRP e ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE. Desta feita, constatada a existência de convênio, cabia à entidade conveniente a fiscalização do cumprimento do acordo com ela celebrado.

Entretanto, a partir de 01/2007, com a revogação do Decreto nº 3.142/99 pelo Decreto nº 6003/2006, as contribuições ao FNDE passaram a ser exclusivamente arrecadadas, cobradas e fiscalizadas pela SRP, inclusive em relação aos créditos anteriores a 01/2007, desde que não recolhidos no prazo regulamentar e pendentes de constituição. Esta competência foi

posteriormente transferida para a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, com o advento da Lei nº 11.457/07.

Quanto à arguição de incompetência da autoridade fiscal da RFB para fiscalizar e lançar as contribuições destinadas ao FNDE, quando do desenvolvimento do procedimento fiscal, mantenho na íntegra o entendimento exarado no acórdão recorrido, tendo em vista as disposições insertas nos artigos 4º e 5º, da Lei nº 9.766/98, senão vejamos:

Art. 4º A contribuição do Salário-Educação será recolhida ao Instituto Nacional do Seguro Social - INSS ou ao FNDE.

Parágrafo único. O INSS reterá, do montante por ele arrecadado, a importância equivalente a um por cento, a título de taxa de administração, creditando o restante no Banco do Brasil S.A., em favor do FNDE, para os fins previstos no art. 15, § 1º, da Lei nº 9.424, de 1996.

Art. 5º A fiscalização da arrecadação do Salário-Educação será realizada pelo INSS, ressalvada a competência do FNDE sobre a matéria.

Parágrafo único. Para efeito da fiscalização prevista neste artigo, seja por parte do INSS, seja por parte do FNDE, não se aplicam as disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes, empresários, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los. Rejeito, por essas razões, a alegação.

Logo, razão não assiste ao recorrente no que concerne à preliminar suscitada.

Há que ser lembrado que a Administração, atendendo aos princípios da legalidade e da verdade material e, exercendo o controle do lançamento tributário, tem o dever-poder de reexaminar os seus atos, podendo anulá-los, se eivados de vício de legalidade ou revogá-los (por motivo de conveniência ou oportunidade), nos termos do art. 53 da Lei nº 9.784/99 que trata do processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e da Súmula 473 do Supremo Tribunal Federal.

Ocorre que não se fazem presentes quaisquer causas que ensejam a nulidade do ato.

Ademais, todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, que regula o processo administrativo fiscal, foram observados quando da lavratura do auto de infração, a saber:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 (trinta) dias;

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

Da mesma forma, no tocante aos aspectos relativos à nulidade dos atos que compõem o processo fiscal, destaque-se o estabelecido pelo artigo 59, do Decreto nº 70.235/72 acima transcrito.

Do exame do processo, vejo que não ocorreram os pressupostos supracitados, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado por Auditor Fiscal da Receita Federal - servidor competente para efetuar o lançamento - perfeitamente identificado pelo nome, matrícula e assinatura em todos os Atos emitidos pelo mesmo, no decorrer do procedimento fiscal.

Pelo exposto, o presente Auto de Infração encontra-se revestido das formalidades legais, gozando de liquidez e certeza, estando de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, consoante o disposto nos artigos 2º e 3º da Lei n.º 11.457, de 16/03/2007, e artigo 37 da Lei nº 8212/91, tendo sido formulado de modo que a Autuada tivesse pleno conhecimento de seu conteúdo, para que pudesse exercer seu direito à ampla defesa, observados os princípios da motivação, da busca da verdade material, e da legalidade dos atos administrativos.

Portanto, rejeito a preliminar recursal.

## DO MÉRITO

### **Da Participação nos Lucros e Resultados - Parcela Paga em Desacordo com a Legislação**

O Recurso Voluntário interposto, visa rechaçar as autuações fiscais lavradas para exigência do crédito tributário decorrente de contribuições previdenciárias (Patronal, SAT/RAT, adicional de 2,5% e terceiros), bem como de multas por descumprimento de obrigações acessórias decorrentes de pagamentos realizados pelo Recorrente aos seus empregados a título de PLR, nos moldes de CCT's.

Como visto, a ação fiscal decorreu da lavratura dos autos de infração Debcads, a saber: nº 37.261.998-3 (patronal, SAT/RAT, FNDE – fls.448 a 457 – Autos em epígrafe); 37.262.003-5 (multa – apenso); 37.261.999-1 (adicional de 2,5% - apenso); 37.262.000-0 (SAT/RAT - 2 – diferença de alíquota – apenso); 32.262.001-9 (FNDE/2006 – apenso) e 37.262.002-7 (INCRA – apenso).

De acordo com o relatado, a recorrente, nos exercícios fiscalizados (2006/2007) pagou a cada um de seus empregados quantias a título de participação nos lucros e resultados, tendo por base Convenções Coletivas de Trabalho (fl. 45 a 63).

Verifica-se, portanto, a necessidade de serem analisadas as condições em que essas verbas foram ajustadas e pagas, para que, então, se possa concluir se as mesmas correspondem ou não à disciplina da Lei nº 10.101, excluídas da tributação por força constitucional e da legislação previdenciária.

A partir da análise detida dos autos e da documentação acostada, resta apurado que os pagamentos foram embasados nas Convenções Coletivas de Trabalho sobre Participação

dos Empregados nos Lucros ou Resultados dos Bancos celebradas para os exercícios de 2005, 2006 e 2007, que contaram com a participação da Federação Nacional dos Bancos e os diversos Sindicatos dos Empregados em Estabelecimentos Bancários, **respectivamente em 17 de outubro de 2005, 18 de outubro de 2006 e 18 de outubro de 2007.** (g.n)

Percebo que, como bem destacado na ação fiscal, os pagamentos a título de PLR tiveram por base CCT's (fl. 45 a 63), firmadas **no último trimestre de cada ano**, ou seja, em outubro.

Ora, um dos pontos importantes a serem levantados consistem na vigência dos acordos de PLR, haja vista que a norma vigente determina que a participação será objeto de negociação prévia e que suas regras serão previstas no instrumento decorrente dessa negociação. No caso, observo que os instrumentos utilizados para o adimplemento do benefício em análise foram todos assinados retroativamente ao inicio de seus anos base.

Extrai-se da legislação pertinente que o pagamento de participação nos • lucros ou resultados tem como essência uma retribuição pela colaboração do empregado na obtenção de um lucro ou realização de um resultado pactuado no período inicial de cada exercício.

Com efeito, os programas de participação nos lucros ou resultados demandam ajuste prévio ao correspondente período de aferição, quando vinculados ao desempenho do empregado ou do setor da pessoa jurídica, face a critérios e metas preestabelecidas, de modo que a simples referência em convenção ou acordo coletivo a outros planos, ainda que pretensamente incorporados ao instrumento daqueles resultante, não atesta a existência de negociação coletiva na elaboração desses planos, tampouco supre a exigência legal de efetiva participação da entidade sindical, ou de representante por ela indicado em comissão, na elaboração e fixação de suas regras, e respectivos critérios de avaliação, destinadas aos empregados.

É verdade que a Lei nº 10.101/00 não determina sobre quão prévio deva ser o ajuste de PLR. Contudo, tal regra demanda, necessariamente, a avaliação do caso concreto, a razoabilidade e, sobretudo, a coerência em relação ao que se entende por ajuste prévio. No caso, resta cristalina a retroatividade das CCT, as quais foram firmadas no último trimestre de cada ano-base, ou seja, após 09 (nove) meses do início de cada exercício.

Assim, cada um dos instrumentos de negociação deveriam ter sido elaborados antes do inicio do período a que se referem os lucros ou resultados, vez que relativos exatamente a cada período pactuado. No mínimo, deveriam ter sido constituídos logo após o início de cada exercício.

Ora, para ter direito ao recebimento da Participação nos Lucros ou Resultados são impostas condições ao empregado, e este precisa saber quais são e mais, em tempo hábil, sob o risco de ter sua expectativa de direito de pronto prejudicada.

Desta feita, acertada é a fundamentação lançada pela autoridade fiscal de 1º grau, quando alerta que os instrumentos decorrentes das negociações devem ser formalizados antes do ano base, devendo deles constar, de forma clara e objetiva, as metas, os resultados, prazos, critérios e condições que, se implementados, darão aos empregados o direito de receber a verba desvinculada da remuneração. Afinal, se assim não fosse, indagar-se-ia sobre a utilidade e eficácia das regras contidas na legislação, não bastando, tão somente, a existência de um acordo.

No caso concreto, a assinatura dos acordos e o consequente conhecimento das regras por parte dos empregados ocorreram muito após o inicio de vigência dos mesmos e isso, sem dúvida, leva a indagar como possível o comprometimento dos funcionários com metas que só vão conhecer praticamente no final de cada ano?

Ora, quando da constituição de cada CCT, já havia transcorrido tempo suficiente a ensejar a ocorrência de vários fatores capazes ou não de contribuir para o alcance das metas, sem que ficasse constatada, expressamente, a participação dos empregados na obtenção do resultado positivo alcançado pela empresa.

Em que pesem os fundamentos lançados pelo recorrente na peça recursal, advirto que admitir que o pagamento não estivesse sujeito a instrumentos de negociação celebrados previamente, seria coadunar com o desvirtuamento da rubrica e o ensejo de fraude, pois o empregador poderia instituir pagamentos mascarados com o rótulo de "participação nos lucros ou resultados" apenas para não pagar encargos sociais sobre a referida remuneração.

Dante disso, não há razões para discordar dos termos lançados na decisão recorrida sobre o tema, haja vista que, realmente, os instrumentos de acordo em tela não objetivaram incentivar a produtividade, uma vez que o resultado positivo já havia sido definido.

A inobservância do requisito essencial atinente ao ajuste prévio mostra-se inequívoca à luz do caso concreto. As normas estabelecidas no último trimestre de cada exercício retirou dos empregados a possibilidade de terem sua produtividade estimulada, desnaturando a essência desse instituto. Ao serem retroativos, os programas criam paradoxo, estabelecendo metas referentes a períodos cujos resultados já aconteceram e não podem ser modificados, por mais que se esforcem os empregados.

No caso em tela, chama a atenção que nenhuma das convenções coletivas apresentadas se coaduna com as exigências legais, uma vez que não restaram identificadas as regras objetivas, os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado ou qualquer tipo de programa de metas, resultados e prazos pactuados previamente, ou seja, não se aponta a forma como será alcançado o objetivo para que os empregados façam jus a tal benefício.

De acordo com o relato fiscal, a empresa não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º, da Lei 10.101/2000 e ao distribuir quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando como se PLR fosse. Com isso, os valores pagos a título de PLR foram considerados salário de contribuição e foram objeto de cobrança. Sobre tal ponto, não vejo razões plausíveis que ensejem a reforma do julgado.

Considerando a matéria sob julgamento, temos a observar, preliminarmente, que a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa é um direito social de matriz constitucional, e regulada no plano infraconstitucional pela Lei nº 10.101/2000, como segue:

Constituição Federal - 1988

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;

(...) (grifos nossos)

Lei n.º 10.101/2000 (Texto vigente à época do Período de Apuração)

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 adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

(...)

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

(...) (grifos nossos)

Embora a CF/88 assegure o direito dos empregados à participação nos lucros ou resultados das empresas, tal comando é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária federal para sua aplicação plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer aquele direito social, desvinculado da remuneração, remeteu à lei ordinária o poder de disciplinar o acesso dos empregados àquele direito, definindo o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício para fins tributários, seja quanto à incidência do imposto de renda, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Assim, somente com a superveniência da Medida Provisória n.º 794/1994, sucessivamente reeditada e com numeração variada até a MP 1.982-77, de 23 de novembro de 2000, convertida na Lei n.º 10.101/2000, é que foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito dos trabalhadores àquela participação, desvinculada da remuneração.

A Lei nº 10.101/2000, deixa explícito que a PLR tem como um dos seus objetivos incentivar a produtividade, e o § 1º do artigo 2º determina que as regras para o pagamento da PLR devem constar do documento que fixa os termos da negociação. Ora, a concessão da PLR sem a exigência de meta a ser atingida não cumpre o objetivo de incentivar a produtividade.

Do instrumento de negociação firmado entre as partes devem constar regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados (direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

Nesse contexto, logicamente, **os trabalhadores precisam saber previamente dos critérios e condições acordados com a empresa, constantes daquele instrumento de negociação, tais como metas, resultados, índices de produtividade ou lucratividade, dentre outros, de forma que possam, de forma periódica, acompanhar e avaliar a evolução dos indicadores vinculados ao pagamento da PLR.** (grifei)

Desta forma, na hipótese de haver outro documento detalhando as regras, ele fará parte integrante do primeiro instrumento e, da mesma forma que este, aquele também deve ser celebrado antes do início do cumprimento das condições para a PLR.

Do exame dos dispositivos contidos na Lei nº 10.101/2000, conclui-se que o objeto do acordo não pode se limitar à simples concessão da parcela atinente à PLR, independentemente de fixação dos objetivos a serem alcançados. Por isso, é necessário o ajuste razoavelmente prévio.

Os exemplos reportados na Lei em comento indicam que algum lucro ou resultado deve ser perseguido, de forma que a natureza jurídica específica de tal verba seja preservada. Assim, o pagamento da PLR não se constitui em mera gratificação legalmente prevista, mas em verdadeiro mecanismo de integração entre o capital e o trabalho, pois, atingidas as metas preestabelecidas no acordo ou convenção coletiva, tanto os trabalhadores como os empregadores sairão beneficiados.

Com as considerações acima, passo à análise da matéria sob o enfoque da legislação previdenciária, notadamente quanto à integração ou não da referida verba no conceito de salário de contribuição para fins de determinação da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Nesse contexto, a Lei nº 8.212/1991, que instituiu o Plano de Custeio da Previdência Social, assim trata do conceito de salário de contribuição bem como das hipóteses de não-incidência tributária, conforme segue:

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

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais

empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(Redação dada pela Lei n.º 9.528, de 10.12.97)

(...)

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

(...) (grifos nossos).

Art.214. Entende-se por salário-de-contribuição: (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição, exclusivamente: (...)

X - a participação do empregado nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

(...)

§ 10. As parcelas referidas no parágrafo anterior, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e efeitos, sem prejuízo da aplicação das cominações legais cabíveis.

(...) (grifos nossos)

Os Acordos e Convenções Coletivas de Trabalho - CCT são instrumentos de negociação e previsão de direitos reconhecidos pela Constituição Federal, mas nunca podem alterar a disciplina que a lei, previamente, traz em relação a um determinado instituto. O conhecimento da lei, inescusável que é, contorna a atividade tanto do empregador quanto dos trabalhadores, de modo que se os mesmos quiserem estipular a participação, não tributável, nos lucros e/ou resultados da empresa (PLR), devem estabelecer condições que se afinem aos postulados da norma regulamentadora, no caso, a Lei n.º 10.101/2000.

A Lei n.º 10.101/2000 permite a livre negociação entre as partes, desde que com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos (necessidade de o programa estar vinculado ao alcance do lucro ou dos resultados), e quanto às regras adjetivas (possibilidade de se aferir o cumprimento das metas da empresa, como um todo).

É, portanto, um acordo prévio quanto aos direitos e quanto às obrigações.

Visto isso, tenho que, no caso dos autos, a empresa recorrente não atendeu aos requisitos mínimos exigidos pela lei ao não observar as regras contidas no §1º do artigo 2º da Lei 10.101/2000 e distribuiu quantia desconexa de qualquer mecanismo de aferição, nomeando-a como se PLR fosse. Assim, os valores pagos a título de PLR foram corretamente considerados salário de contribuição e, por isso, devem ser objeto de cobrança.

Depreende-se da narrativa supra que o fundamento utilizado pela Fiscalização para descaracterizar a PLR da recorrente foi a ausência de regras prévias, claras e objetivas para a obtenção do direito ao recebimento da verba.

O pagamento de um valor anual desvinculado de qualquer meta prévia e a ausência de regras claras e objetivas das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para que ocorra o pagamento ou crédito da parcela correspondente à participação nos lucros ou resultados

(direito substantivo), conforme disposto no § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000, descaracteriza a PLR e atrai a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos em desacordo com a legislação.

Nesse sentido, vejamos o que dispõe a norma aplicável, qual seja o artigo 2º, §1º, da Lei 10.101/2000:

#### Participação nos lucros e prêmios

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:

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I-índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

...

Feitas tais constatações, resta caracterizado, portanto, que houve o pagamento sem a fixação e observância de regras claras e objetivas para o seu recebimento, descaracterizando a sustentada Participação nos Lucros e Resultados.

Portanto, nesse ponto, razão não assiste ao recorrente.

#### Multa Aplicada

Aduz a Recorrente que a multa possui caráter confiscatório e fere o princípio da capacidade contributiva.

Com relação às alegações de constitucionalidade feitas pela Recorrente, convém registrar que o exame de validade das normas insertas no ordenamento jurídico através de controle de constitucionalidade é atividade exercida de maneira exclusiva pelo Poder Judiciário e expressamente vedada no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, a teor do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de constitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado constitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

- a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
- c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

É o caso também de se aplicar a Súmula nº 2 do CARF: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária”.

Sobre a aplicação da retroatividade benigna, 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 Carf 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, 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, com base na 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 no REsp 1341738/SC; REsp 1585929/SP, AgInt no AREsp 941.577/SP, AgInt no REsp 1234071/PR, AgRg no REsp 1319947/SC, EDcl no AgRg no REsp 1275297/SC, REsp 1696975/SP, REsp 1648280/SP, AgRg no REsp 576.696/PR, AgRg no REsp 1216186/RS.

**Referência:** Nota SEI nº 27/2019/CRJ/PGACET/PGFN-ME,ParecerSEI 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 suas 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 mora), nem na redação primeira, nem na decorrente da Lei nº 11.941, de 2009 (fruto da conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008).

Ainda que não vinculante, a observação da 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.

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.

Deve-se, ainda, destacar 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.

A MP 449/08 inseriu o art. 35-A na Lei 8.212/91, e, assim, 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). Porém, 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.

Desse modo, não se aplicando aos períodos anteriores à vigência da Lei nº 11.941/09 o disposto 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.

Considerando, assim, 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 artigo 106 da Lei 5.172/66 (CTN), deve-se efetuar a comparação entre a multa pelo descumprimento de obrigação acessória prevista no artigo 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, da Lei 8.212/91, com a nova penalidade por apresentação de declaração inexata contida no artigo 32-A da mesma Lei.

Portanto, no caso presente, entendo que deve ser aplicada a retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

### **Juros de Mora**

Sobre o questionamento dos juros de mora, deve ser aplicada a Súmula CARF nº 4 (vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018):

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Do mesmo modo, aplica-se a Súmula CARF nº 5:

Súmula CARF nº 5:

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

Ainda, no caso, mister trazer à baila o que dispõe a Súmula CARF Nº 108, a saber:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Face ao exposto, desacolho a pretensão do recorrente.

### **Conclusão**

Diante do exposto, voto por **dar provimento parcial** ao Recurso Voluntário, para aplicar a retroatividade benigna, mediante a comparação entre a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei 8.212/91, com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(documento assinado)

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

