



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 16327.001276/2010-42
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-006.471 – 2ª Turma
Sessão de 31 de janeiro de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CREDIT SUISSE (BRASIL) DISTRIBUIDORA DE TÍTULOS E VALORES MOBILIÁRIOS S.A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. CELEBRAÇÃO DO ACORDO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE APURAÇÃO.

As regras para percepção da PLR devem constituir-se em incentivo à produtividade, devendo assim ser estabelecidas formalmente e previamente ao período de aferição para o qual se realiza o pagamento. Não tendo sido obedecidas tais condições para o ano-base sob análise, os valores pagos a título de PLR passam a sofrer incidência das contribuições previdenciárias.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Patrícia da Silva (relatora), que conheceu parcialmente do recurso, apenas quanto à retroatividade benigna. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento parcial, para restabelecer a tributação dos pagamentos da PLR das competências 10/2006 e 01/2007 e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora), Ana Paula Fernandes, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que deram provimento parcial em menor extensão. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao conhecimento, a conselheira Ana Paula Fernandes e designado para redigir o voto vencedor, quanto ao mérito, o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes - Redatora Designada.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Júnior - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Em sessão plenária de 12/08/2014, foi julgado o Recurso Voluntário em epígrafe, prolatando-se o Acórdão nº 2403-002.666, assim ementado:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicada a regra quinquenal da decadência do Código Tributário Nacional. Havendo recolhimentos aplica-se a regra do § 4º do artigo 150 do CTN.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

Não integra o salário-de-contribuição a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.

MULTA DE MORA. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENÉFICA. ATO NÃO DEFINITIVAMENTE JULGADO.

Conforme determinação do Código Tributário Nacional (CTN) a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado, quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Nova Lei limitou a multa de mora a 20%. A multa de mora, aplicada até a competência 11/2008, deve ser recalculada, prevalecendo a mais benéfica ao contribuinte.

Recurso Voluntário Provido em Parte"

A decisão foi assim resumida:

*"ACORDAM os membros do Colegiado, em preliminares: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência da competência de 01/2005, com base no art.150, § 4º do CTN. No mérito: a) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação da PLR das competências de 10/2005 e 01/2006. b) **Por maioria de votos afastar a tributação das competências de 10/2006 e 01/2007, vencido o relator Carlos Alberto Mees Stringari.** c) Por unanimidade de votos, em manter a tributação da competência de 10/2007. d) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91 prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza." (destaques originais)*

O processo foi encaminhado à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em 03/03/2015 (Despacho de encaminhamento de fls. 405). De acordo com o disposto no art. 7º, §§ 3º e 5º, da Portaria MF nº 527, de 2010, a intimação presumida da Fazenda Nacional ocorreu 30 dias após a referida data. Em 02/04/2015, tempestivamente, foram opostos os Embargos de Declaração de fls. 406 a 411 (Despacho de Encaminhamento de fls. 412), os quais foram acolhidos por meio do Acórdão de Embargos 2201-003.064 (fls. 419 a 425), cuja ementa é reproduzida abaixo:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/10/2007

EMBARGOS.

Constatada a existência de obscuridade, omissão ou contradição no Acórdão exarado, correto o manejo dos embargos de declaração visando sanar o vício apontado.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.

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

Embargos Acolhidos"

Essa decisão foi registrada nos seguintes termos:

"ACORDAM os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os Embargos de Declaração e, sanando a omissão apontada no Acórdão nº 2403002.664, de 12/08/2014, ratificar a decisão no sentido de 'ACORDAM os membros do Colegiado, em preliminares: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para reconhecer a decadência da competência de 01/2005, com base no art.150, § 4º do CTN. No mérito: a) Por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso para afastar a tributação da PLR das competências de 10/2005 e 01/2006. b) Por maioria de votos afastar a tributação das competências de 10/2006 e 01/2007, vencido o relator Carlos Alberto Mees Stringari. c) Por unanimidade de votos, em manter a tributação da competência de 10/2007. d) Por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora, com base na redação dada pela Lei 11.941/2009 ao art. 35 da Lei 8.212/91 prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte. Vencido o conselheiro Paulo Mauricio Pinheiro Monteiro na questão da multa de mora. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Ivacir Julio de Souza'."

O apelo visa rediscutir as seguintes matérias:

- impossibilidade de excluir da tributação valores pagos a título de PLR sem a formalização de acordo previamente ao exercício; e

- multa relacionada às Contribuições Previdenciárias relativamente a fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória nº 449, de 2008.

No que diz respeito à primeira matéria, a Fazenda Nacional indica como paradigmas os Acórdãos 2401-00.276 e 2401-00.545.

No tocante à segunda matéria - multa relacionada às Contribuições Previdenciárias relativamente a fatos geradores anteriores à edição da Medida Provisória nº 449, de 2008 -, a Fazenda Nacional indica os Acórdãos 2401-002.453 e 9202-003.290 como paradigmas.

O Contribuinte em suas contrarrazões alega, inicialmente que

:

1.7. Ou seja, não foi interposto recurso especial contra a parte do ACÓRDÃO RECORRIDO que (i) reconheceu,

preliminarmente, a decadência do crédito tributário referente ao período de janeiro de 2005, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, e (ii) cancelou as exigências das CONTRIBUIÇÕES sobre os pagamentos de PLR efetuados em outubro de 2005 e janeiro de 2006, uma vez que a discussão envolvendo o Acordo de PLR relativo ao ano-base 2005 era restrita à inexistência de regras claras e objetivas.

1.8. Portanto, a parte do ACÓRDÃO RECORRIDO que cancelou as exigências das CONTRIBUIÇÕES sobre os pagamentos de PLR efetuados em janeiro de 2005, outubro de 2005 e janeiro de 2006 tornou-se definitiva, já que contra ela não foi interposto recurso fazendário.

Contesta a identidade fática entre o recorrido e os paradigmas, uma vez que ambos os paradigmas trazidos

02. No caso em exame, é fato incontroverso que a RECORRIDA comprovou que as regras do Acordo de PLR firmado em 22.12.2006 já eram previamente conhecidas pelos empregados, não tendo havido nenhum elemento novo que pudesse surpreendê-los, e que as metas foram estipuladas no início do respectivo ano de aferição, sendo, portanto, de conhecimento prévio dos empregados da RECORRIDA e perfeitamente capazes de servir de estímulo ao aumento da produtividade deles (itens 4.6 e 4.30 do RECURSO VOLUNTÁRIO).

Na origem:

1.1. Em 29.09.2010, a Fiscalização lavrou o auto de infração nº 37.271.725-0 ("AUTO") para exigir, com acréscimos de juros e multa de mora, contribuição previdenciária (parcela patronal) e contribuição para o custeio do Seguro Acidente do Trabalho - SAT ("CONTRIBUIÇÕES") supostamente incidentes sobre a Participação nos Lucros e Resultados (PLR) paga aos empregados da RECORRIDA nos meses de janeiro e outubro de 2005, janeiro e outubro de 2006, e janeiro e outubro de 2007.

- 2 -

1.2. A RECORRIDA impugnou o AUTO, tendo a decisão de 1ª instância lhe sido desfavorável. Contra essa decisão, a RECORRIDA interpôs recurso voluntário ao CARF.

1.3. Em 12.08.2014, por meio do Acórdão nº 2403-002.664, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF deu provimento parcial ao recurso voluntário, para:

(i) por unanimidade de votos, cancelar as exigências das CONTRIBUIÇÕES sobre os pagamentos de PLR efetuados (i.a) em janeiro de 2005, por força da decadência, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional ("CTN"), e (i.b) em outubro de 2005 e janeiro de 2006, por entender que o Acordo de PLR relativo ao ano-base 2005 estabelecia regras claras e objetivas e, portanto, que tais pagamentos estavam em conformidade com a Lei nº 10.101, de 19.12.2000;

(ii) por maioria de votos, cancelar as exigências das CONTRIBUIÇÕES sobre os pagamentos de PLR efetuados em outubro de 2006 e janeiro de 2007, pois o Acordo de PLR relativo ao ano-base 2006 estabelecia regras claras e objetivas e, em que pese o referido instrumento ter sido assinado apenas no final do ano-base 2006, ficou comprovado que os empregados tinham conhecimento prévio das metas e demais requisitos do Acordo (ou, para utilizar as palavras do Conselheiro IVACIR JÚLIO DE SOUZA - voto vencedor nesta parte, "*o acordo em comento sempre esteve pactuado, entretanto, no período em comento, aperfeiçoado de maneira retardada*"); consequentemente, os respectivos pagamentos estavam em conformidade com a Lei nº 10.101/00;

(iii) por unanimidade de votos, manter a exigência das CONTRIBUIÇÕES relativas ao mês de outubro de 2007 (antecipação da PLR relativa ao ano-base 2007), por entender que a antecipação da PLR paga nesse mês teria natureza de abono, já que o respectivo Acordo previa que o pagamento dessa antecipação não seria descontado da PLR a ser paga no início de 2008; e

(iv) por maioria de votos, e com relação a essa parcela mantida (referente ao mês de outubro de 2007), limitar a multa de mora exigida pelo AUTO ao percentual de 20%, em face da aplicação retroativa do art. 35 da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27.05.2009, combinado com o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27.12.1996.

1.4. A Fazenda Nacional opôs embargos de declaração contra o referido Acórdão para que fosse sanada suposta omissão dos fundamentos que levaram à exclusão das exigências referentes aos meses de outubro de 2005 e janeiro de 2006 do valor da autuação, especificamente no que diz respeito à questão envolvendo a inexistência de regras claras e objetivas no Acordo:

“Assim, o r. Acórdão ora embargado contém omissão no que se refere ao fato de o I. Relator não apontou de forma expressa quais os fatos e fundamentos por ele considerados como suficientes para concluir pela improcedência do lançamento no que toca às competências 10/2005 e 01/2006, afastando-se a tributação. Limitou-se no caso apenas a asseverar que o Acordo de Participação nos Lucros e Resultados de 2005 cumpriu os requisitos da Lei nº 10.101/2000.

Entretanto, tais requisitos devem ser expressamente apontados, uma vez que tanto a autoridade fiscal lançadora quanto a decisão de 1ª instância, rechaçaram o Acordo de PLR de 2005, por entenderem que este não cumpriu todos os requisitos da Lei nº 10.101/2000, tendo em vista a ausência de regras claras e objetivas exigidas pela Lei.

Portanto, a necessidade de apontamento de quais provas foram utilizadas pelo Relator para firmar seu convencimento é indispensável.

Desta forma, mister se faz o esclarecimento, por parte do E. Relator em apontar quais foram as provas entendidas como suficientes para concluir pela improcedência do lançamento, de modo a oportunizar eventual interposição de recurso especial de divergência”.

1.5. Em 13.04.2016, por meio do Acórdão nº 2201-003.064, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF acolheu os referidos embargos, tendo o relator sanado a alegada omissão sem, contudo, alterar o entendimento adotado no julgamento do recurso voluntário. Eis os respectivos trechos do voto proferido pelo relator Conselheiro CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI:

"Observo que o que se discute aqui é exclusivamente a questão das regras para o pagamento da PLR nas competências 10/2005 e 01/2006, regidos pelo Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005.
(...)

Entendo que o acordo de Participação nos Lucros e Resultados continha regras que harmonizavam o praticado pela empresa com os requisitos da Lei 10.101/2000, já apresentados no voto original.

O 'Acordo de Participação em Lucros ou Resultados - 2005', folhas 30 a 38, prevê critérios para acompanhamento, revisão e avaliação das metas, para a avaliação dos empregados, para a participação e nos lucros da empresa, etc, em conformidade com o estabelecido na Lei 10.101/2000, conforme abaixo:
(...)

Os documentos 'My Performance System', folhas 208 a 226 e 'Performance Review', folhas 229 a 249 comprovam a avaliação individual prevista.

CONCLUSÃO

Voto por acatar os embargos e para sanar a omissão, determinar o ajuste no voto do acórdão 2403-002.664, conforme proposto, sem alteração da conclusão".
(Grifos da RECORRIDA)

1.6. A Fazenda Nacional, então, interpôs recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) insurgindo-se apenas contra a parte do ACÓRDÃO RECORRIDO relativa (i) à discussão envolvendo a data de assinatura do Acordo de PLR e (ii) à limitação da multa de mora ao percentual de 20%.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Admissibilidade

Quanto a matéria, ressalto que esta Câmara Superior tem sido absolutamente diligente na observação dos requisitos de admissibilidade, especialmente em um assunto em que houve mudança de posicionamento desde a composição anterior.

02. No caso em exame, é fato incontroverso que a RECORRIDA comprovou que as regras do Acordo de PLR firmado em 22.12.2006 já eram previamente conhecidas pelos empregados, não tendo havido nenhum elemento novo que pudesse surpreendê-los, e que as metas foram estipuladas no início do respectivo ano de aferição, sendo, portanto, de conhecimento prévio dos empregados da RECORRIDA e perfeitamente capazes de servir de estímulo ao aumento da produtividade deles (itens 4.6 e 4.30 do RECURSO VOLUNTÁRIO).

03. Tal comprovação foi importante para o ACÓRDÃO RECORRIDO ter afastado o questionamento fiscal quanto à data da assinatura do Acordo, conforme consignado no voto vencedor do Conselheiro IVACIR JULIO DE SOUZA:

“Não se pode deixar de notar que na forma do encimado a empresa, **costumeiramente**, vinha de conceder o benefício combinado com seus empregados. Dessa forma não causa constrangimento inferir que o acordo em comento sempre esteve pactuado, entretanto, no período em comento, aperfeiçoado de maneira retardada.” (fl. 403 – destaque da RECORRIDA e grifo constante do ACÓRDÃO RECORRIDO)

“Por óbvio, para pagar o benefício a empresa se valeu de documentos expressos em relatórios de produção, formulários e outros instrumentos de controle cuja existência encerra a materialização de pacto prévio. Ademais, por incidência do **princípio da primazia da realidade sobre a forma**, segundo o qual a **realidade fática** sobrepõe-se aos aspectos meramente formais do contrato, em matéria trabalhista o que importa é o que ocorre na prática.” (fl. 404 – destaque da RECORRIDA e grifos constantes do ACÓRDÃO RECORRIDO).

04. Por outro lado, nos acórdãos paradigmas invocados pela PGFN em seu recurso especial (Acórdão nº 2401-00.545 e Acórdão nº 2401-00.276), não houve comprovação de que as regras do Acordo de PLR já eram previamente conhecidas pelos empregados. O Acórdão nº 2401-00.545 sequer trata desse aspecto e, no Acórdão nº 2401-00.276, houve somente a alegação por parte do contribuinte de que as regras e metas sempre foram definidas e divulgadas a todos os participantes no início de cada exercício, não tendo havido a respectiva comprovação:

“Ainda que a recorrente alegue que as regras foram exaustivamente debatidas e que as metas negociadas eram do conhecimento dos empregados, deveria formalizar o resultado de tal negociação anteriormente ao período a ser avaliado mediante o instrumento próprio que deveria conter de forma clara e objetiva as metas, a forma de avaliação, bem como a forma de participação no possível resultado ou lucro.” (destaques da RECORRIDA)

05. Mesmo no relatório do acórdão paradigma (Acórdão nº 2401-00.276) não há qualquer indício de que tenha havido alguma comprovação:

“Aduz que todas as regras e metas sempre forma definidas e divulgadas a todos os participantes no início de cada exercício e que o fato da mera assinatura do acordo ter ocorrido após o início do exercício não significa a inexistência de metas.

Argumenta que a definição de metas de participação de lucros ou resultados não é um ato isolado, mas versa sobre uma sucessão de tratativas, negociações e divulgações que culminam com a assinatura do termo de participação nos lucros e resultados.”
(destaques da RECORRIDA)

Outrossim, entendo que o Recurso Especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, uma vez que há paradigmas específicos para a questão, pois a diferença fática apontada, qual seja, que nos Acórdãos paradigmas não houve comprovação de que as regras do Acordo de PLR já eram previamente conhecidas pelos empregados.

Reforça este posicionamento

2.3. Portanto, se o recurso fazendário não se insurge contra a parte do ACÓRDÃO RECORRIDO que reconheceu que o Acordo de PLR relativo ao ano-base 2005 estava em conformidade com a Lei nº 10.101/00, pois estabelecia regras claras e objetivas, forçosa é a conclusão de que a parcela do ACÓRDÃO RECORRIDO que cancelou as exigências das CONTRIBUIÇÕES sobre os pagamentos de PLR efetuados em outubro de 2005 e janeiro de 2006 se tornou definitiva.

Caso vencida quanto ao conhecimento, voto pela manutenção da decisão a quo, que por seus próprios e integros fundamentos, colaciono excertos do voto vencedor:

Por maioria de votos esta Colenda Turma resolveu afastar a tributação das competências de 10/2006 e 01/2007, vencido o relator. Eis, pois, a questão de fundo

...voto vencido...

Na seqüência, exortou-se o preceituado artigo 2º, § 1º, II da Lei n 10.101/00 :

"Entendo que os valores pagos não estão em harmonia com a Lei 10.101/00, especificamente com o artigo 2º, § 1º, II, que impõe a condição de o pacto ser estabelecido previamente e que, por essa razão, devem ser tributados."

artigo 2º, § 1º, II da Lei n 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: (...)

§ 1o (...)

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

Extraído da condução do voto, o texto abaixo reproduzido aduz que o i.Relator verificou cumpridas as exigências para o período imediatamente anterior ao em

comento:

"Acordo de Participação em Lucros ou Resultados 2005, folhas 30 a 38, assinado em 07/04/2005. Entendo que cumpre os requisitos legais e, portanto, não deve ser tributado (adiantamento pago em 10/2005 e a PLR pago na competência 01/2006)."

Não se pode deixar de notar que na forma do encimado a empresa, costumeiramente, vinha de conceder o benefício combinado com seus empregados. Dessa forma não causa constrangimento inferir que o acordo em comento sempre esteve pactuado, entretanto, no período em comento, aperfeiçoado de maneira retardada.

Relevante ressaltar que acordos, ainda que informais, também são de ser respeitados na legislação pátria. Por óbvio que no caso presente qualquer que tenha sido o pactuado, o acordo somente se aperfeiçoa mediante a assinatura das partes. Entretanto a lei requer que tenha havido o pacto prévio mas, embora as assinaturas sejam decorrente por coerência, não determina que sejam contemporâneas. Afirmar que não houve o pacto requer provas cabais que não se materializam pelo fato de as assinaturas terem sido apostas extemporaneamente. Relevante notar que foram firmadas em 22/12/2006 no mesmo ano em que ocorreram os lucros distribuídos na PLR em 01/2007.

Penso que se tivesse havido intenção de burla, as partes teriam combinado de colocar outra data qualquer, anterior, e tal ato passaria ao largo e sequer estaria sendo questionado devido a impossibilidade de fazê-lo.

Noutro giro, tendo presente que o contrato o pacto é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, embora a Lei específica estabeleça as condições de pactuar no caso em tela, isto não afasta observar a aplicação subsidiária do art. 112 do Código Civil, quando revela que o contrato deve ser interpretado com prevalência da intenção dos contraentes à literalidade das cláusulas, neste sentido o melhor meio de interpretar o contrato é a conduta das partes, ou seja, a forma como vinham executando o contrato nos anos anteriores e antes da aposição das assinaturas.

"Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem"

Por óbvio, para pagar o benefício a empresa se valeu de documentos expressos em relatórios de produção, formulários e outros instrumentos de controle cuja existência encerra a materialização de pacto prévio. Ademais, por incidência do princípio da primazia da realidade sobre a forma, segundo o

qual a realidade fática sobrepõe-se aos aspectos meramente formais do contrato, em matéria trabalhista o que importa é o que ocorre na prática.

Por derradeiro, exortando o brocardo “Exceptio non adimplenti contractus” da exceção de contrato não cumprido o legislador reservou o art. 476 do Código Civil preceituando que nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro. Assim, se os empregados não tivessem conhecimento prévio das metas não poderiam cumprir seus compromissos e exigir da empresa a reciprocidade implícita e a empresa estaria livre para inadimplir e não proceder aos pagamentos realizados.

"Art. 476. Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro."

Assim, em razão de tudo que foi exposto, sou de concluir que se dava afastar a tributação das competências de 10/2006 e 01/2007.

Retroatividade benigna.

Já quanto ao mérito, este colegiado tem se debruçado frequentemente e o entendimento tem sido unânime, motivo pelo qual, trago a colação o constante do Acórdão 9202006.247, da lavra do ilustre colega Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior:

Sob análise a Lei nº. 8.212, de 1991, cujos dispositivos de interesse aplicáveis à análise do recurso, são abaixo reproduzidos, abrangendo-se as redações anterior e posterior à edição da Medida Provisória nº. 449, de 2008:

<u>Lei 8.212, de 1991 (Antes da edição da MP 449/08)</u>	<u>Lei 8.212, de 1991 (Após a edição da MP 449/08)</u>
<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - informar mensalmente ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS. (Inciso acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º O Poder Executivo poderá estabelecer critérios diferenciados de periodicidade, de formalização ou de</i>	<i>Art. 32. A empresa é também obrigada a:</i> <i>(...)</i> <i>IV - declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil e ao Conselho Curador do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS, na forma, prazo e condições estabelecidos por esses órgãos, dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores devidos da contribuição previdenciária e outras informações de interesse do INSS ou do Conselho Curador do FGTS; (Redação dada pela MP nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>§ 1º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>

<i>dispensa de apresentação do documento a que se refere o inciso IV, para segmentos de empresas ou situações específicas. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 2º As informações constantes do documento de que trata o inciso IV, servirão como base de cálculo das contribuições devidas ao Instituto Nacional do Seguro Social-INSS, bem como comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 3º O regulamento disporá sobre local, data e forma de entrega do documento previsto no inciso IV. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 4º A não apresentação do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo: (Parágrafo e tabela acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>0 a 5 segurados - 1/2 valor mínimo</i> <i>6 a 15 segurados - 1 x o valor mínimo</i> <i>16 a 50 segurados - 2 x o valor mínimo</i> <i>51 a 100 segurados - 5 x o valor mínimo</i> <i>101 a 500 segurados - 10 x o valor mínimo</i> <i>501 a 1000 segurados - 20 x o valor mínimo</i> <i>1001 a 5000 segurados - 35 x o valor mínimo</i> <i>acima de 5000 segurados - 50 x o valor mínimo</i> <i>§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos</i>	<i>§ 2º A declaração de que trata o inciso IV constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário, e suas informações comporão a base de dados para fins de cálculo e concessão dos benefícios previdenciários. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 4º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 5º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 6º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 7º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 8º (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV ainda que não ocorram fatos geradores de contribuição previdenciária, aplicando-se, quando couber, a penalidade prevista no art. 32-A. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV impede a expedição da certidão de prova de regularidade fiscal perante a Fazenda Nacional. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 11. Em relação aos créditos tributários, os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa até que ocorra a prescrição relativa aos créditos decorrentes das operações a que se refiram. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>I - de dois por cento ao mês-calendário ou fração, incidente sobre o montante das contribuições</i>
--	---

<i>geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 6º A apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitadas aos valores previstos no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 7º A multa de que trata o § 4º sofrerá acréscimo de cinco por cento por mês calendário ou fração, a partir do mês seguinte àquele em que o documento deveria ter sido entregue. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto de infração. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 9º A empresa deverá apresentar o documento a que se refere o inciso IV, mesmo quando não ocorrerem fatos geradores de contribuição previdenciária, sob pena da multa prevista no § 4º. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 10. O descumprimento do disposto no inciso IV é condição impeditiva para expedição da prova de inexistência de débito para com o Instituto Nacional do Seguro Social-INSS. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</i> <i>§ 11. Os documentos comprobatórios do cumprimento das obrigações de que trata este artigo devem ficar arquivados na empresa durante dez anos, à disposição da fiscalização. (Parágrafo renumerado</i>	<i>informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a vinte por cento, observado o disposto no § 3o; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II - de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso I do caput, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º Observado o disposto no § 3o, as multas serão reduzidas: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008.):</i> <i>I - à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II - a setenta e cinco por cento, se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3o A multa mínima a ser aplicada será de: (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>I - R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II - R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos. (incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>(...)</i> <i>Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas “a”, “b” e “c” do parágrafo único do art. 11, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei no 9.430, de 1996. (Redação dada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
---	--

pela Lei nº 9.528, de 10.12.97). (...) <i>Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) oito por cento, dentro do mês de vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) quatorze por cento, no mês seguinte; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) vinte por cento, a partir do segundo mês seguinte ao do vencimento da obrigação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento:</i> <i>a) vinte e quatro por cento, em até quinze dias do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) trinta por cento, após o décimo quinto dia do recebimento da notificação; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) quarenta por cento, após apresentação de recurso desde que antecedido de defesa, sendo ambos tempestivos, até quinze dias da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cinquenta por cento, após o décimo quinto dia da ciência da decisão do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS, enquanto não inscrito em Dívida Ativa; (Redação dada pela Lei nº</i>	<i>I – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>II – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>III – (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>a) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>b) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>c) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>d) (revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 1º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 2º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>§ 3º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008)</i> <i>§ 4º (revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i> <i>Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008).</i>
--	---

9.876, de 1999). <i>III - para pagamento do crédito inscrito em Dívida Ativa:</i> <i>a) sessenta por cento, quando não tenha sido objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>b) setenta por cento, se houve parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>c) oitenta por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito não foi objeto de parcelamento; (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>d) cem por cento, após o ajuizamento da execução fiscal, mesmo que o devedor ainda não tenha sido citado, se o crédito foi objeto de parcelamento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i> <i>§ 1º Na hipótese de parcelamento ou reparcelamento, incidirá um acréscimo de vinte por cento sobre a multa de mora a que se refere o caput e seus incisos.</i> <i>§ 2º Se houver pagamento antecipado à vista, no todo ou em parte, do saldo devedor, o acréscimo previsto no parágrafo anterior não incidirá sobre a multa correspondente à parte do pagamento que se efetuar.</i> <i>§ 3º O valor do pagamento parcial, antecipado, do saldo devedor de parcelamento ou do reparcelamento somente poderá ser utilizado para quitação de parcelas na ordem inversa do vencimento, sem prejuízo da que for devida no mês de competência em curso e sobre a qual incidirá sempre o acréscimo a que se refere o § 1º deste artigo.</i> <i>§ 4º Na hipótese de as contribuições terem sido declaradas no documento a que se refere o inciso IV do art. 32, ou quando se tratar de empregador doméstico ou de empresa ou segurado dispensados de apresentar o citado documento, a multa de mora a que se</i>	
---	--

<i>refere o caput e seus incisos será reduzida em cinquenta por cento. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).</i>	
---	--

Note-se permanecer em litígio, no caso sob análise, somente o recálculo mais benéfico de multa perpetrado pela autoridade julgadora recorrida, que optou por aplicar a multa de mora nos termos do artigo 32-A da Lei 8.212, de 1991.

Com a devida vênia ao entendimento esposado no recorrido, entendo, a propósito, que, em verdade, o art. 35, da Lei nº. 8.212, de 1991, regravava, anteriormente à sua alteração promovida pela MP nº. 449, de 2008, duas multas de natureza diferenciada, a saber: a) em seu inciso I, o dispositivo regulamentava a aplicação de multa de natureza moratória, decorrente do recolhimento espontâneo efetuado pelo contribuinte a destempo, sem qualquer procedimento de ofício da autoridade tributária e mantida aqui a espontaneidade do contribuinte; b) em seu inciso II, o referido art. 35 estabelecia a aplicação de multa para o caso de lavratura de Notificação de Lançamento pela autoridade fiscalizadora, neste caso se tratando, aqui, de multa de ofício.

Ainda, de se notar a possibilidade de aplicação, já anteriormente à edição da MP nº. 449, de outras espécies de multa (também de ofício), quando da constatação, também em sede de ação fiscal, de descumprimento das obrigações acessórias, na forma preconizada pelos §§4º. e 5º. do art. 32 da Lei nº. 8.212, de 1991, convertendo-se, nesta hipótese, a obrigação acessória em principal.

Cediço em meu entendimento que, o que se passou a ter agora, a partir do advento da MP nº. 449, de 2008, foi a existência de um dispositivo único a reger a aplicação das multas aplicáveis em sede de ação fiscal, abrangendo a constatação, através de procedimento de ofício, tanto de falta de pagamento como a de falta de declaração (ou de declaração a menor) em GFIP de fatos geradores ocorridos/contribuições devidas, a saber, o art. 35-A daquela mesma Lei nº. 8.212, de 1991, acrescentado pela referida MP.

Este também é o entendimento majoritário esposado por esta Câmara Superior, conforme excertos dos seguintes votos constantes dos Acórdãos CSRF 9.202-003.070 e 9.202-003.386, os quais se adotam, aqui, como razões de decidir.

Acórdão 9.202-003.070 – Voto do Conselheiro Marcelo Oliveira

“

(...)

Portanto, pela determinação do CTN, acima, a administração pública deve verificar, nos lançamentos não definitivamente julgados, se a penalidade determinada na nova legislação é menos severa que a prevista na lei vigente no momento do lançamento.

Só não posso concordar com a análise feita, que leva à comparação de penalidades distintas: multa de ofício e multa de mora.

(...)

Ocorre que o acórdão recorrido comparou, para a aplicação do Art. 106 do CTN, penalidade de multa aplicada em **lançamento de ofício (grifos no original)**, com penalidade aplicada quando o sujeito passivo está em mora, sem a existência do lançamento de ofício, e decide, espontaneamente, realizar o pagamento.

Para tanto, na defesa dessa tese, há o argumento que a antiga redação utilizava o termo **multa de mora (grifos no original)**.

Lei 8.212/1991:

Art. 35. Sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá **multa de mora (grifos no original)**, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

I - para pagamento, após o vencimento de obrigação não incluída em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):

(...)

II - para pagamento de créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original):

Esclarecemos aqui que a **multa de lançamento de ofício (grifos no original)**, como decorre do próprio termo, pressupõe a atividade da autoridade administrativa que, diante da constatação de descumprimento da lei, pelo contribuinte, apura a infração e lhe aplica as cominações legais.

Em direito tributário, cuida-se da obrigação principal e da obrigação acessória, consoante art. 113 do CTN.

A obrigação principal é obrigação de dar. De entregar dinheiro ao Estado por ter ocorrido o fato gerador do pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

A obrigação acessória é obrigação de fazer ou obrigação de não fazer. A legislação tributária estabelece para o contribuinte certas obrigações de fazer alguma coisa (escriturar livros, emitir documentos fiscais etc.): são as prestações positivas de que fala o §2º do art. 113 do CTN. Exige também, em certas situações, que o contribuinte se abstenha de produzir determinados atos (causar embaraço à fiscalização, por exemplo): são as prestações negativas, mencionadas neste mesmo dispositivo legal.

O descumprimento de obrigação principal gera para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário correspondente, mediante **lançamento de ofício (grifos no original)**. É também fato gerador da cominação de penalidade pecuniária, leia-se multa, sanção decorrente de tal descumprimento.

O descumprimento de obrigação acessória gera para o Fisco o direito de aplicar multa, igualmente por meio de **lançamento de ofício (grifos no original)**. Na locução do §3º do art. 113 do

CTN, este descumprimento de obrigação acessória, isto é, de obrigação de fazer ou não fazer, converte-a em obrigação principal, ou seja, obrigação de dar.

Já a multa de mora não pressupõe a atividade da autoridade administrativa, não tem caráter punitivo e a sua finalidade primordial é desestimular o cumprimento da obrigação fora de prazo. Ela é devida quando o contribuinte estiver recolhendo espontaneamente um débito vencido.

Essa multa nunca incide sobre as multas de lançamento de ofício (grifos no original) e nem sobre as multas por atraso na entrega de declarações.

Portanto, para a correta aplicação do Art. 106 do CTN, que trata de retroatividade benigna, o Relator deveria ter comparado a penalidade determinada pelo II, Art. 35 da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em notificação fiscal de lançamento (grifos no original)), antiga redação, com a penalidade determinada atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (nos casos de lançamento de ofício (grifos no original)).

Conseqüentemente, divirjo do acórdão recorrido, pelas razões expostas.

(...)”

Acórdão 9.202-003.386 – Voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira

Santos

"(...)

Verifico, assim, que, ainda que a antiga redação do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, tenha utilizado apenas a expressão “multa de mora”, independentemente da denominação que tenha se dado à penalidade, não resta dúvida de que estavam ali descritas duas diferentes espécies de multas: a) as multas de mora e b) as multas de ofício.

As primeiras eram cobradas com o tributo recolhido espontaneamente. As últimas, cobradas nos lançamentos de ofício e através de notificação fiscal de lançamento de débito, ou, posteriormente, após a fusão entre a SRP e RFB, através de auto de infração (lançamento de obrigação principal) e auto de infração (no caso de obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambas por força de ação fiscal, tal como ocorria com os demais tributos federais.

Ainda, quanto às multas de ofício, estas duas situações supra elencadas se encontravam, respectivamente, regidas na forma dos antigos arts. 35, II (multa referente à obrigação principal constituída através de NFLD ou AI) e 32, IV, §4º. ou §5º. (ambos referindo-se à obrigação acessória convertida em obrigação principal através de lavratura de AI pelo seu descumprimento), ambos da Lei nº 8.212, de 1991, sendo que, com a alteração

legislativa propugnada no referido diploma, passaram a estar regradas conjuntamente na forma de seu art. 35-A.

Assim, entendo que a penalidade a ser aplicada não pode ser aquela mais benéfica a ser obtida pela comparação da antiga “multa de mora” estabelecida pela anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, com a do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, agora referida pela nova redação dada ao mesmo art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, pela Lei nº 11.941, de 2009 e que, note-se, pressupõe a espontaneidade, inaplicável à situação fática em tela.

A propósito, entendo que, para fins de aplicação da retroatividade benéfica, se deva comparar àquela antiga multa regradada na forma da anterior redação do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (repetindo-se, indevidamente denominada como “multa de mora”, nos casos de lançamento por força de ação fiscal), quando somada à multa aplicada no âmbito dos AIs conexos, lavrados de ofício por descumprimento de obrigação acessória (na forma da anterior redação do art. 32, inciso IV, §4º ou 5º da Lei nº 8.212, de 1991), a multa estabelecida pelo art. 44, da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e atualmente aplicável quando dos lançamentos de ofício, consoante disposto no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

Assim, aplicando-se o entendimento aqui adotado agora ao caso sob análise, entendo que se deva manter a cobrança das penalidades lançadas no presente auto de obrigação acessória, bem como aquelas aplicadas no âmbito do auto de obrigação principal vinculado, limitado o somatório de ambas ao patamar estabelecido pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 (75%), na forma propugnada pela Fazenda Nacional.

O percentual de 75% (quando da inexistência de agravamento ou qualificação de multa) é o limite atual para sanções pecuniárias, decorrente de lançamento de ofício, quando de falta de declaração ou de declaração inexata, conforme previsto no art. 44, I da mesma Lei nº 9.430, de 1996, e referenciado no art. 35-A, da Lei nº 8.212, de 1991, aplicável aqui a retroatividade da norma, caso benéfica, em plena consonância, inclusive, com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, de forma a que se aplique a retroatividade benéfica em consonância com a sistemática estabelecida pelo art. 476-A da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, acrescido pela Instrução Normativa RFB nº 1.027, de 22 de abril de 2010, sistemática esta também expressa na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheira Ana Paula Fernandes - Redatora Designada

1. Quanto ao conhecimento

Em que pese o voto da Relatora peço vênia para discordar quanto a decisão de conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

O Regimento interno deste Tribunal Administrativo exige como requisitos necessários ao conhecimento do recurso especial, resumidamente, que haja entre o recorrido e o paradigma: similitude fática e divergência de posicionamento.

Diferentemente do que fora alegado no voto que restou vencido, quando analisadas as decisões comparadamente dos acórdãos recorrido e paradigma pode-se perceber uma clara divergência de entendimento entre os colegiados julgadores.

A discussão central de ambos os processos gira em torno do pagamento de PLR a empregados com descumprimento do requisito legal: pacto prévio, ou seja, assinatura do acordo de PLR antes do seu efetivo pagamento.

Insurge-se o Contribuinte contra o conhecimento do referido recurso sob a argumentação de que o paradigma não serve para o conhecimento do caso concreto, já que nele se discutem duas verbas, e no recorrido apenas uma as quais seriam interdependentes.

Ocorre que, a discussão de pacto prévio em nada depende da análise das regras claras e objetivas, ao contrário, o primeiro ponto a ser discutido é a assinatura prévia do acordo, pois somente depois de assinado pode-se analisar se as regras eram claras ou não de conhecimento de todos os empregados. Isso por que para conhecer a sistemática adotada é preciso que o acordo esteja firmado entre as partes.

Observe que o caso do acórdão recorrido fosse analisado pelo colegiado do paradigma, teria resultado divergente independentemente deste também discutir a questão das regras claras e objetivas as quais em nada interferem no resultado do julgamento sobre pacto prévio.

Deste modo, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes.

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior - Redator Designado

2. Quanto ao mérito

Com a devida vênia ao entendimento esposado pela Relatora, ousou divergir no mérito, quanto a possibilidade de exclusão dos pagamentos da PLR das competências 10/2006 e 01/2007, a partir da inexistência acordo prévio e existência de regras previamente ajustadas, caracterizada, assim, violação aos ditames da Lei nº. 10.101, de 2000.

Inicialmente, de se reproduzir a base legal da exclusão do conceito de salário de contribuição da participação nos lucros ou resultados da empresa, contida no art. 28, §9º., caput e alínea "j", da Lei nº 8.212, de 1991, *verbis*:

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

(...)

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

Condicionada, assim, a exclusão do conceito de salário de contribuição dos valores pagos a título de PLR à observância dos requisitos previstos em lei específica, mais especificamente, *in casu*, na Lei nº. 10.101, de 2000. De interesse, para o deslinde do presente litígio, os requisitos constantes daquele diploma legal em seu art. 2º., em especial o contido em seu § 1º., II, *expressis verbis*:

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. (grifei)

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

§3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

I - a pessoa física;

II - a entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;

b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;

c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;

d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

(...)

A propósito, inicialmente, de se ressaltar que não vislumbro como associar a característica de necessário rendimento de capital à Participação de Lucros e Resultados auferida, uma vez que tal tese implicaria, em meu entendimento, quanto às rubricas em litígio, que se assumisse serem os empregados necessariamente participantes do capital social da empresa, qualidade reservada somente aos sócios do empreendimento. Ou seja, entendo que só se poderia fazer a construção de que há um necessário rendimento de capital (e não de trabalho) disponibilizado, para o caso de empregados que se revestissem da qualidade de acionistas ou quotistas da empresa e que, assim, houvessem subscrito e/ou integralizado capital no empreendimento, recebendo rendimentos decorrentes desta qualidade de sócios e não se confundindo, assim, com outros empregados, quando estes últimos, tal como no caso em questão, não restem caracterizados como detentores de ações ou quotas.

Entendo, a propósito, que, neste caso (empregados ou trabalhadores não acionistas ou quotistas), o que os empregados estão, sim, a auferir, é uma remuneração decorrente de seu trabalho, ainda que de natureza variável, dependente de metas e regras vinculadas a critérios capazes de alterar o montante a ser recebido.

Ou seja, com a devida vênia aos que esposam entendimento contrário, em meu entendimento reserva-se o conceito de necessário rendimento de capital auferido àqueles que efetivamente contribuíram com este fator de produção (capital) para fins de realização do ciclo empresarial, normalmente em detrimento da contribuição com o fator trabalho (como no caso dos empregados).

Feita tal digressão inicial, entendo que a melhor interpretação a ser dada ao dispositivo (art. 2º. da Lei nº 10.101, de 2000) deve ser no sentido de que se busca, a partir do texto legal, um binômio de aumento de produtividade e garantia de participação aos empregados, de forma a que seja atingido, pela empresa, um maior nível de competitividade e, conseqüentemente, pela economia nacional como um todo, sem que se abra mão, todavia, de que este aumento de competitividade (e conseqüente rentabilidade empresarial) seja revertido, em parte, aos empregados que colaboraram diretamente para tal aumento.

Mais especificamente, em linha com o entendimento majoritário esposado por esta Turma, entendo só ser possível a consecução de tal binômio caso a formalização, leia-se, a assinatura do instrumento de acordo se dê antes do período de aferição (exercício), de forma a que o empregado, com prévia ciência de metas e/ou regras claras e objetivas, devidamente formalizadas (visto não haver que se falar em obrigatoriedade legal de distribuição/pagamento sem um instrumento legal que a respalde formalmente), possa saber o esforço adicional a ser executado de forma a auferir rendimento financeiro adicional, conforme muito bem resumido no voto prolatado no âmbito do Acórdão 9202-005.704, pelo Conselheiro Relator, Dr. Luiz Eduardo de Oliveira Santos e ao qual acedi integralmente, daí adotando o seguinte excerto do mesmo como razões de decidir, *verbis*:

(...)

Saliento ainda o entendimento expresso pela Dra. Elaine Cristina Monteiro e Silva Viera no voto condutor do acórdão paradigma nº 2401000.545, indicado no recurso especial de divergência da Fazenda:

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Entendo que o acordo necessita ser assinado antes de iniciado o período a que se refere, porquanto a PLR tem por finalidade incentivar o trabalhador a incrementar sua produtividade, situando-a acima do que lhe é usual ou ordinário. Sem que o acordo se dê antes de iniciado o período, não haveria como o trabalhador saber, com precisão, em quanto deveria aumentar o seu esforço para alcançar metas e qual o possível efeito financeiro que isto lhe acarretaria.

Ainda que se possa alegar que os acordos pouco mudaram relativamente a critérios que estavam estabelecidos anteriormente, nada disso seria garantia de que as regras não pudessem ser modificadas. O único instrumento constante da Lei nº 10.101/2000 que assegura ao trabalhador o direito à retribuição é o acordo firmado com a observância dos princípios legais, sobretudo o da não surpresa e da livre negociação com a participação da representação sindical.

A fim de que o trabalhador não fique ao talante do empregador, e, ao mesmo tempo, que o empregador tenha assegurado o necessário incremento de produtividade para justificar o

compartilhamento do seu lucro, o acordo deve ser celebrado antes da vigência do período em que vigorará, de modo a que as partes iniciem esse tempo conhecedoras de todas as regras a cumprirem.

(...)

Ainda, faço notar que a literalidade do texto legal também suporta integralmente o entendimento acima adotado de necessidade, para fins de cumprimento aos requisitos legais, de formalização prévia do acordo empresa-trabalhadores contendo metas e regras claras vinculadas a um aumento de produtividade (futuro), uma vez que estabelece:

a) a sugestão de vinculação à índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

b) A condição de quando da utilização de programas de metas, resultados e prazos, estes serem pactuados previamente;

c) A necessidade de arquivamento do instrumento de acordo na entidade sindical dos trabalhadores e

d) A necessidade de previsão, no instrumento de acordo, de mecanismos de aferição aplicáveis e seu período de vigência (o que levaria a uma necessária aceitação de uma incomum vigência retroativa e aferição aplicável a competências passadas, caso se adotasse a tese de possibilidade de formalização após o início do período de aferição).

Entendo que a previsão de tais elementos em conjunto, consoante o referido art. 2º. *caput*, §§1º. e §§2º. respalda a interpretação aqui adotada de forma integral.

Assim, aplicando-se tal entendimento ao caso sob análise, verifico que, na forma relatada, no presente caso (e-fl 17 do Processo apenso 16327.001277/2010-97), o Acordo de PLR referente ao ano-base de 2006 foi assinado somente em 22.12.2006

Assim, uma vez formalizado, para o Programa de PLR de 2006, somente após ou durante o período de aferição o instrumento de acordo, entendo como violados os requisitos legais estabelecidos pela Lei nº. 10.101, de 2000, não havendo, assim, que se falar em possibilidade de exclusão da incidência das contribuições previdenciárias para os valores assim distribuídos a título de Participação nos Lucros e Resultados referentes ao ano-base de 2006, pagos em 10/2006 e 01/2007.

A propósito, ainda, entendo, pedindo vênias aos que entendem de forma diversa, como incapazes de suprir a violação legal acima apontada, considerações acerca do possível aproveitamento de instrumentos de acordos de PLR referente a anos-base anteriores (2005), de forma a suprir o requisito de assinatura formalização prévia para cada exclusão de PLR, uma vez que, note-se, não se poder garantir o atingimento dos objetivos, já aqui resumidos e que fundamentam a exclusão em análise, através de acordos informais.

Por fim, novamente com a devida vênias ao referido entendimento, entendo que não caberia à autoridade fiscal produzir "provas cabais" da inexistência do pacto prévio para o ano de 2006 a partir da assinatura tardia durante o período de aferição (ocorrida em 22/12/2006), mas sim à autuada produzir provas no sentido de obediência aos ditames da Lei nº. 10.101, de 2000, como fato autorizativo de exercício de seu direito à exclusão da base de

cálculo, legalmente estabelecido (aplicação subsidiária do art. 333, I do CPC). E, repita-se, conforme acima citado, requer a Lei, no entendimento deste Redator, a formalização do acordo específico, relativo a cada período-base, prévia em relação ao respectivo período de aferição, o que, note-se, não ocorreu, *in casu*, para a PLR do ano-base de 2006 (assinatura ocorrida somente em 22/10/2006 e pagamentos realizados nas competências 10/2006 e 01/2007).

Nenhuma divergência quanto ao voto condutor possui no tema de retroatividade benigna, e, assim, acompanho a Relatora no sentido de também aceder à tese fazendária.

Todavia, noto que ainda que se aceda aos dois pontos levantados pela Fazenda em seu pleito recursal, não se está aqui a aceder integralmente ao pedido constante daquele recurso, no sentido de restabelecer a decisão de 1ª instância e à autuação em sua inteireza, visto que permanecem como não tributáveis os valores pagos nas competências 01/2005, 10/2005 e 01/2006, já excluídos pelo Colegiado *a quo* e objeto de trânsito em julgado, uma vez que, note-se, não se insurge o pleito fazendário contra a conclusão, pelo Colegiado *a quo*, no sentido de cumprimento do requisito de existência de regras claras e objetivas para o ano-base de 2005 (motivação da autuação).

Destarte, quanto ao mérito recursal, voto por dar provimento parcial ao Recurso Especial da Fazenda Nacional para restabelecer a tributação dos pagamentos da PLR das competências 10/2006 e 01/2007 e para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior