



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

Processo nº 16327.001469/2009-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2202-004.717 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de agosto de 2018
Matéria OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/03/2004, 01/03/2005 a 31/03/2005, 01/02/2006 a 28/02/2006

DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 99.

A Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, que para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

Entende-se por salário de contribuição, para o empregado, a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma.

Integra o salário-de-contribuição a parcela recebida pelo segurado empregado a título de participação nos lucros ou resultados da empresa, quando não for possível verificar a observância da lei específica.

COMPARATIVO DE MULTAS APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam

aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher a preliminar de decadência dos fatos geradores até mar/2004, inclusive; e, no mérito, por voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para determinar que o recálculo da multa aplicada seja realizado nos termos da Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto (relator), Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento ao recurso em maior extensão. Designada para redigir o voto vencedor, a conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, relativo à multa.

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosy Adriane da Silva Dias, Martin da Silva Gesto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocada), Júnia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto e Ronnie Soares Anderson.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto nos autos do processo nº 16327.001469/2009-60, em face do acórdão nº 16-45.635, julgado pela 12ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SP1), em sessão realizada em 11 de abril de 2013, no qual os membros daquele colegiado entenderam por julgar improcedente a impugnação apresentada pelo contribuinte.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ de origem que assim os relatou:

DA AUTUAÇÃO

Trata-se de crédito lançado pela fiscalização contra a empresa retro identificada, por meio do Auto de Infração (AI) DEBCAD n.º 37.265.7834, no montante de R\$ 2.650.798,74 (dois milhões, seiscentos e cinquenta mil e setecentos e noventa e oito reais e setenta e quatro centavos), consolidado em 18/12/2009, referente a contribuições destinadas a outras entidades e fundos (terceiros) – SALÁRIO-EDUCAÇÃO (FNDE – Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação), incidentes sobre valores pagos, pelo incorporado BANCO SANTANDER BRASIL S.A. – CNPJ 61.472.676/000172, aos empregados, a título de PLR – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS, não declarados em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social), relativas às competências 03/2004, 03/2005 e 02/2006.

O Relatório do Auto de Infração, de fls. 15 a 17, em suma, traz as seguintes informações:

- que o Banco Santander Brasil S.A. – CNPJ 61.472.676/000172 foi incorporado pelo contribuinte em epígrafe, conforme ata de assembléia geral extraordinária realizada em 31/08/2006;*
- que, em auditoria fiscal concluída no incorporado em dezembro de 2006, foi verificado que o mesmo não considerou como verba incidente de contribuições para a previdência social a remuneração paga aos segurados empregados, a seguir discriminada: levantamento PLR – DEBCAD 37.043.6059 – competências 03/2004, 03/2005 e 02/2006;*
- que esta verba foi objeto de cobrança das contribuições previdenciárias devidas conforme Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD com o n.º de DEBCAD acima mencionado, sendo que a contribuição para o FNDE deixou de ser cobrada naquele momento, tendo em vista as determinações contidas no art. 615 da Instrução Normativa SRP n.º 03, de 14/07/2005;*

- *que, naquele momento, foi elaborada e encaminhada REPRESENTAÇÃO ADMINISTRATIVA — RA ao Presidente do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação — FNDE; cadastrada na RFB sob o n.º 35464.004958/200609, tendo sido uma cópia entregue ao contribuinte;*
- *que, devido à transferência de competência para a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, por força do Decreto n.º 6.003, de 29/12/2006, e da Lei nº 11.457, de 16/03/2007, o FNDE devolveu tal RA para o devido lançamento do crédito;*
- *que foi considerada a mesma base lançada na NFLD retro mencionada, cujo Relatório de Lançamentos (RL) consta na RA utilizada como base deste lançamento, bem como neste AI, tendo sido aplicada a alíquota de 2,5%;*
- *que os conceitos de remuneração e salário estão previstos nos artigos 457 e 458 da CLT, e o de salário-de-contribuição, para o empregado, está estabelecido no artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91 e no artigo 214, I do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto n.º 3.048/99;*
- *que, por terem os mesmos elementos de prova, este AI seria apensado à NFLD retro mencionada.*

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos ao Auto de Infração: capa do AI; RL – Relatório de Lançamentos; DD – Discriminativo do Débito; FLD – Fundamentos Legais do Débito; IPC – Instruções para o Contribuinte; Relatório de Vínculos; e, Termo de Encerramento de Procedimento Fiscal.

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com a autuação, da qual foi cientificada em 30/12/2009 (fls. 02), a empresa apresentou, em 29/01/2010, a impugnação de fls. 23 a 38, com documentos anexos às fls. 39 a 104 (cópias Procuração e substabelecimento, de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Atas de Assembléias Gerais Ordinárias e Extraordinárias e de Reuniões do Conselho de Administração), e, em 08/02/2010, o requerimento de juntada de documentos de fls. 105, com documento anexo às fls. 106 (cópia de guia de recolhimento do Salário-Educação), fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

Dos fatos:

Afirma, aqui, a impugnante, que foi submetida à fiscalização, tendo, desta, emanado a exigência inserta nesta notificação, segundo a qual estaria sujeita ao pagamento do débito de R\$ 2.650.798,74, por ter deixado de recolher, nos períodos de março de 2004, março de 2005 e fevereiro de 2006, a contribuição para o Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, supostamente incidente sobre os pagamentos

efetuados aos funcionários a título de “Participação nos Lucros e Resultados”.

E destaca que o presente auto de infração seria complementar ao consubstanciado nos autos do P.A. nº 35464.004949/200618 – NFLD nº 37.043.5990, em que a autoridade fiscal teria procedido ao lançamento das verbas previdenciárias e do INCRA, supostamente incidentes sobre os valores pagos a título de Participação nos Lucros e Resultados, nos períodos de março dos anos de 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005 e fevereiro de 2006.

Pontua, ainda, que o lançamento referente à NFLD nº 37.043.5990 teria sido parcialmente cancelado em razão do reconhecimento da decadência argüida, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Da decadência:

Sustenta, aqui, a empresa, que parte do crédito tributário em tela estaria fulminada pela decadência.

Informa que o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula Vinculante nº 8, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, que determinavam que o prazo decadencial para o lançamento das contribuições previdenciárias seria de 10 anos.

Para ela, deveria ser aplicado às contribuições em tela, por se tratarem de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o disposto no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), contando-se o prazo decadencial a partir da ocorrência dos fatos geradores.

Defende, no caso, que os créditos tributários apurados no mês de março de 2004 estariam decaídos, tendo em vista que teria sido cientificada da autuação em 30/12/2009.

Afasta a possibilidade de aplicação do prazo previsto no artigo 173 do CTN, em vista da ausência de pagamento do tributo, afirmando ter recolhido a contribuição devida no mês de março de 2004, conforme guia anexa.

Ressalta, então, que, em sede de julgamento do recurso interposto nos autos da NFLD nº 37.043.5990, vinculada ao presente AI, a Autoridade Julgadora teria reconhecido a decadência do direito do Fisco em efetuar a cobrança de parte do crédito tributário, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Segundo ela, teria havido a antecipação do pagamento da contribuição ao Salário Educação incidente sobre a remuneração dos empregados, de modo que eventuais inexatidões no referido recolhimento, apontadas pela Autoridade Fiscal, deveriam ser formalizadas dentro do prazo previsto no artigo 150, § 4º do CTN.

E conclui que o lançamento, consistente em auto de infração notificado ao contribuinte em 30/12/2009, seria parcialmente extemporâneo, razão pela qual deveria ser decretada a sua decadência, com a conseqüente anulação e cancelamento da exigência tributária referente ao mês de março de 2004.

Da participação nos lucros:

Relata a impugnante que o objeto deste AI se relacionaria à pretensão de exigência da contribuição ao Salário Educação, que supostamente seria devida sobre os pagamentos efetuados a título de participação nos lucros aos empregados, informando que, consoante posicionamento da Autoridade Fiscal, tais valores estariam incluídos no salário de contribuição, de acordo com o artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91.

Alega, então, que a exigência do crédito tributário formalizado no presente AI careceria de amparo legal, além de ofender o artigo 7º, inciso XI da Constituição Federal, que deteria aplicabilidade imediata, segundo o qual a participação nos lucros ou resultados não possuiria natureza remuneratória/salarial, independentemente de qualquer prescrição legal, não podendo, assim, compor a base de cálculo da contribuição em tela.

Sustenta que, sendo desvinculada da remuneração, a participação nos lucros ou resultados não se amoldaria ao arquétipo constitucional para a incidência da contribuição em análise, nos termos do artigo 195, I, “a” da Constituição Federal, consoante alteração produzida pela Emenda Constitucional n.º 20, denotando, de maneira definitiva, a total ausência de suporte constitucional para a presente autuação.

Afirma, também, que não mereceriam prosperar as alegações expendidas pela Autoridade Fiscal com vistas a descaracterizar o pagamento efetuado a título de participação nos lucros, concebendo-o com natureza salarial, com base no fato de que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados supostamente não atenderia aos requisitos constantes na Lei nº 10.101/2000, notadamente os atinentes à necessidade de existência de regras claras e objetivas para fixação dos direitos substantivos à participação.

Defende que o Programa de Participação dos Lucros, no caso, se subsumiria, perfeitamente, aos critérios elencados nos incisos I e II da Lei n.º 10.101/2000.

Segundo ela, pautando-se na prerrogativa legal, o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, derivado das Convenções Coletivas de Trabalho, teria definido os critérios objetivos à percepção de participação nos lucros, através da determinação dos valores e percentuais mínimos e máximos que incidiram sobre o lucro líquido do banco, separando os empregados de acordo com a data de admissão.

E conclui que o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados, pactuado com os empregados, se conformaria adequadamente aos ditames da Lei n.º 10.101/2000, razão pela qual a verbas decorrentes de sua execução não deveriam compor a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre o salário dos trabalhadores nos termos do art. 28, parágrafo 9º, alínea “j” da Lei n.º 8.212/91, precipuamente em virtude da sua desvinculação da remuneração, nos termos do art. 7º, XI da Constituição Federal.

Do pedido:

Face às razões expostas, requer a empresa seja julgada procedente a impugnação para: a) o reconhecimento da decadência do direito do Fisco de efetuar o lançamento dos fatos geradores ocorridos no mês de março de 2004; b) a desconstituição da autuação em sua integralidade, tendo em vista não se tratar, no caso, de pagamento com natureza salarial, sendo impossível a sua integração na base de cálculo da contribuição em tela.

É o relatório.

O contribuinte, inconformado com o resultado do julgamento, apresentou recurso voluntário, às fls. 152/172, reiterando, as alegações expostas em impugnação.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Martin da Silva Gesto - Relator

O recurso voluntário foi apresentado dentro do prazo legal, reunindo, ainda, os demais requisitos de admissibilidade. Portanto, dele conheço.

1. Decadência.

Em relação à decadência, o contribuinte faz referência aos períodos até 03/2004 (inclusive). Isso porque só foi regularmente cientificado do lançamento em 30/12/2009.

A DRJ rejeitou a alegação, porque entendeu que o contribuinte não efetuara antecipação do pagamento referente especificamente às contribuições incidentes sobre a rubrica específica, e por isso a contagem do prazo decadencial deslocar-se-ia do § 4º do artigo 150, do CTN, para o artigo 173, I, do CTN.

No entanto, a Súmula CARF nº 99, de observância obrigatória, estabelece que:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor

considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. (grifou-se)

Contando-se o prazo decadencial na forma do artigo 150, § 4º do CTN, a partir da ocorrência do fato gerador, e considerando a antecipação de pagamentos de contribuições, ainda que não especificamente sobre valores pagos a título de "PLR", mas aplicando a inteligência da Súmula acima transcrita, é de ser reconhecida a decadência do lançamento em relação as competências até 03/2004, inclusive.

2. PLR

Por concordar com o voto da DRJ de origem quanto ao ponto em questão, transcrevo o voto a seguir, adotando-o como razões de decidir:

Da participação nos lucros:

Ressalte-se, aqui, que as contribuições ao Salário-Educação foram lançadas, neste AI, por meio do levantamento PL – PLR, nas competências 03/2005 e 02/2006, considerando as mesmas bases de cálculo da NFLD n.º 37.043.5990 – processo administrativo n.º 35464.004949/200618, na qual foram lançadas apenas contribuições previdenciárias e

destinadas ao INCRA, e que constam, no Relatório Fiscal da referida NFLD, as informações a seguir transcritas:

(...)

DAS RAZÕES DO LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS

(...)

2. Da análise da documentação descrita no item 1. anterior, constatou-se que a empresa remunerou, sob o título “Participações nos Lucros ou Resultados – PLR”, segurados da Previdência Social.

3. Os critérios para a empresa remunerar os segurados empregados, conforme descrito no item 2 supra, estão definidos, conforme informações do Sr. Marco Antonio de Almeida, Gerente Geral de Assuntos Fiscais, somente nas Convenções Coletivas de Trabalho, conforme descrito a seguir. Informa ainda que existe um plano próprio para pagamento de participações, denominado "Sistema de Participação nos Resultados – SPR", que não se confunde com o pagamento da PLR.

Com relação às contribuições previdenciárias incidentes sobre o Sistema de Participação nos Resultados SPR, elas encontram-se apuradas na NFLD n.º 37.043.6016.

As Convenções Coletivas de Trabalho determinam o seguinte:

(...)

e) Convenção Coletiva de Trabalho 2003/2004: os bancos convencionam o pagamento aos seus empregados de 80% sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido o valor fixo de R\$ 650,00, limitado ao valor de R\$ 4.617,00. O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados observarão como teto o percentual de 15%, e como mínimo o percentual de 5% do lucro líquido do banco. Quando o total de PLR calculado pela regra básica for inferior a 5% do lucro líquido do banco, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 9.234,00 ou até que o total da PLR atinja 5% do lucro líquido, o que ocorrer primeiro;

f) Convenção Coletiva de Trabalho 2004/2005: os bancos convencionam o pagamento aos seus empregados de 80% sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido do valor fixo de R\$ 705,00, limitado ao valor de R\$ 5.010,00. O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados observarão como teto o percentual de 15%, e como mínimo o percentual de 5% do lucro líquido do banco. Quando o total de PLR calculado pela regra básica for inferior a 5% do lucro líquido do banco, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.020,00 ou até que o total da PLR atinja 5% do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

g) Convenção Coletiva de Trabalho 2005/2006: os bancos convencionam o pagamento aos seus empregados de 80% sobre o salário base mais verbas fixas de natureza salarial, acrescido do valor fixo de R\$ 800,00, limitado ao valor de R\$ 5.310,00. O percentual, o valor fixo e o limite máximo convencionados observarão como teto o percentual de 15%, e como mínimo o percentual de 5% do lucro líquido do banco. Quando o total de PLR calculado pela regra básica for inferior a 5% do lucro líquido do banco, o valor individual deverá ser majorado até alcançar 2 salários do empregado e limitado ao valor de R\$ 10.620,00 ou até que o total da PLR atinja 5% do lucro líquido, o que ocorrer primeiro.

(...)

DO CARÁTER REMUNERATÓRIO DO PAGAMENTO DA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS

(...)

8. ... Lei n.º 8.212/91... Art. 28... § 9º... j)...

9. ... IN/SRP n.º. 03... artigo 72, XI...

10. ... Parágrafo Único do artigo 72...

11. A lei específica mencionada tanto na Lei n.º 8.212/91 quanto na IN/SRP n.º 03 é a Lei n.º 10.101, de 19/12/2000, que dispõe

sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa...

12. Não foram comprovados à fiscalização através de folhas de pagamento analíticas e memórias de cálculo os pagamentos efetuados aos trabalhadores referentes à Participação nos Lucros ou Resultados, não se constatando a adequação de tais pagamentos aos critérios determinados nas Convenções Coletivas, caracterizando-se, assim, o aspecto remuneratório do pagamento.

DOS CRITÉRIOS E PROCEDIMENTOS UTILIZADOS PARA O CÁLCULO DO MONTANTE DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA NESTE DOCUMENTO

(...)

1.1. Resultou infrutífera a intimação tanto para a empresa apresentar as folhas de pagamento e os Livros Diário, quanto para revelar a quais segurados da Previdência Social foram pagos os valores a título de "Participação nos Lucros ou Resultados" e, então, identificar esses segurados e as respectivas remunerações para o Cadastro Nacional de Informações Sociais CNIS, por meio da Guia do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações a Previdência Social — GFIP, para efeito da formação dos salários de benefício correspondentes. Não foram apresentados também, os documentos de suporte referentes aos lançamentos na escrituração contábil da empresa solicitados pela Fiscalização.

2. Dessa forma, a empresa foi autuada por deixar de apresentar as folhas de pagamento, os Livros Diário (exceto os mencionados no item 1 do título "Das Razões do Lançamento dos Créditos Previdenciários") e os documentos de suporte referentes aos lançamentos contábeis, conforme previsto no §, 2º, do art. 33, da Lei 8.212/91, e por negar-se a prestar os esclarecimentos à fiscalização, conforme previsto no inciso III, do art. 32, da Lei 8.212/91;

(...)

5. Conforme mencionado no item 1 do título "DAS RAZÕES DO LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS PREVIDENCIÁRIOS", foram apresentados à fiscalização o Resumo Totalizador da Folha de Pagamento da PLR da competência 02/2006, e as Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, nas quais é possível a identificação dos valores pagos referentes à Participação nos Lucros ou Resultados, constantes da ficha "Demonstração do Resultado", no seu item "Participação de Empregados";

(...)

7. Pelos motivos mencionados nos itens 3 e 5 supra, foram adotados pela fiscalização como salário-de-contribuição:

a) Os valores declarados pelo contribuinte nas Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica referentes aos exercícios 1999 a 2005;

b) Os valores constantes do Resumo Totalizador da Folha de Pagamento da PLR na competência 02/2006.

8. Nos lançamentos correspondentes aos anos 1999 a 2005, foi adotado como competência de pagamento dos valores a título de PLR o mês de Março de cada ano, pois segundo determinação das Convenções Coletivas, os bancos devem efetuá-lo até o mencionado mês; no lançamento correspondente ao ano de 2006, foi respeitada a competência da respectiva Folha de Pagamento.

9. Em conformidade com as disposições dos §1º e §3º, do art. 33, da LOSS/91, a base de cálculo das contribuições previdenciárias relativa aos pagamentos efetuados a título de "Participação nos Lucros ou Resultados" está sendo arbitrada, neste documento, e lançada no CNPJ 61.472.676/0001-72 (Centralizador), pelo valor constante das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e do Resumo Totalizador da Folha de Pagamento da PLR, conforme segue:

(...)

f. Ano-calendário 2004 — DIPJ ficha 06B — Demonstração do Resultado; item 56 — Participações de Empregados;

g. Ano-calendário 2005 — DIPJ ficha 06B — Demonstração do Resultado; item 56 — Participações de Empregados;

h. Competência 02/2006 — Resumo Totalizador (Matriz e Filiais) da Folha de Pagamento da PLR.

(...)

(grifos nossos)

Com relação à competência 03/2004, cumpre observar, como já exposto anteriormente neste voto, que, enquanto na NFLD 37.043.599-0 foi adotado como base de cálculo o valor de R\$ 84.229.228,00, no presente AI, foi considerado, pela fiscalização, como base de cálculo, somente o montante de R\$ 19.559.968,99, não sendo mais possível, no entanto, atualmente, efetuar qualquer lançamento complementar para tal competência.

No que se refere à alegação da empresa quanto à impossibilidade de exigência das contribuições em tela sobre a participação nos lucros e resultados (PLR), tem-se que não merece acolhida.

Com relação às verbas pagas a título de PLR, tem-se que deve ser observada a legislação a seguir relacionada.

A Constituição Federal de 1988 (CF/1988) estabelece em seu artigo 7º, inciso XI, norma relativa ao tema:

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)

Cumpre esclarecer, no caso, que, ao contrário do que afirma a autuada, referida norma é de eficácia limitada, ou seja, depende de lei ordinária para sua eficácia plena.

O legislador constituinte, ao estabelecer o direito à participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, desvinculada da remuneração, remeteu à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis à concessão deste benefício. Portanto, para que a participação nos lucros e/ou resultados esteja desvinculada da remuneração é imprescindível estar de acordo com o estabelecido em lei.

Assim, para que a parcela relativa à Participação nos Lucros/Resultados não integre o salário-de-contribuição, deve a empresa cumprir as exigências da legislação específica, que no caso, é a Medida Provisória 794/94, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19/12/2000.

No caso, é importante destacar que não foram comprovados à fiscalização, por meio de folhas de pagamento analíticas e memórias de cálculo, os pagamentos efetuados aos trabalhadores referentes à PLR, não sendo possível se constatar a adequação de tais pagamentos aos critérios determinados nas Convenções Coletivas, caracterizando-se, assim, o aspecto remuneratório do pagamento, conforme exposto no Relatório Fiscal da NFLD n.º 37.043.599-0.

Frise-se, ainda, que, conforme informações constantes nos autos da referida NFLD, na mesma ação fiscal em que esta notificação foi emitida, ocorreu a lavratura, contra o CNPJ 61.472.676/0001-72, do AI n.º 37.058.405-8, tendo sido este objeto de pagamento, havendo, portanto a concordância tácita com a autuação. Transcreve-se a seguir trecho do Relatório Fiscal da Infração do referido AI:

Autuo a empresa por infração ao disposto no art. 32, III da Lei 8.212/91, combinado com o art. 225, III do Regulamento da Previdência Social RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, uma vez que esta deixou de apresentar os seguintes documentos, conforme solicitado nos Termos de Intimação para Apresentação de Documentos, datados de 08/03/06 e 20/09/06:

1. Política para concessão das verbas PLR, TOP 3, SIM/SOMAR, SPR e PR. A documentação foi solicitada, tendo em vista a necessidade de esclarecimentos quanto à adequação de tais pagamentos aos critérios determinados nas Convenções Coletivas e quanto à análise dos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo.

(...)

(grifos nossos)

Assim, com base no § 3º do artigo 33 da Lei nº 8.212/91, a seguir reproduzido, a fiscalização considerou os pagamentos realizados a título de Participação nos Lucros ou Resultados como incidentes das contribuições em tela, ficando a empresa com o ônus de comprovar que os mesmos teriam obedecido ao disposto nas Convenções Coletivas de Trabalho.

Art. 33. À Secretaria da Receita Federal do Brasil compete planejar, executar, acompanhar e avaliar as atividades relativas à tributação, à fiscalização, à arrecadação, à cobrança e ao recolhimento das contribuições sociais previstas no parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições incidentes a título de substituição e das devidas a outras entidades e fundos. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

§ 3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, lançar de ofício a importância devida. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

(...)

(grifos nossos)

Ante o exposto, cabe observar que não se está questionando, no presente processo, o fato de as Convenções Coletivas de Trabalho respeitarem abstratamente o disposto na lei específica (Lei nº 10.101/2000), mas sim o fato de os pagamentos concretamente efetuados estarem de acordo com o previsto nestas Convenções Coletivas celebradas, o que não foi comprovado, pela empresa.

Deste modo, restando impossível a verificação acerca da observância da lei específica nos pagamentos efetuados a título de PLR no presente caso, em vista da não apresentação de documentos e esclarecimentos pela autuada, se mostra inviável a aplicação da norma isentiva prevista na alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91, “in verbis”:

Art. 28. (...)

(...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 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)

Nesse sentido, já se posicionou o Superior Tribunal de Justiça (STJ), conforme se pode verificar no acórdão a seguir parcialmente transcrito:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. ISENÇÃO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

1. Embasado o acórdão recorrido também em fundamentação infraconstitucional autônoma e preenchidos os demais pressupostos de admissibilidade, deve ser conhecido o recurso especial.

2. O gozo da isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica regulamentadora, como dispõe a Lei 8.212/91.

3. Descumpridas as exigências legais, as quantias em comento pagas pela empresa a seus empregados ostentam a natureza de remuneração, passíveis, pois, de serem tributadas.

4. Ambas as Turmas do STF têm decidido que é legítima a incidência da contribuição previdenciária mesmo no período anterior à regulamentação do art. 7º, XI, da Constituição Federal, atribuindo-lhe eficácia dita limitada, fato que não pode ser desconsiderado por esta Corte.

5. Recurso especial não provido.

(RESP Recurso Especial – 856.160/PR; Processo 2006/01182238; Superior Tribunal de Justiça; Relatora Ministra Eliana Calmon; DJe de 23/06/2009)

Isto posto, tal qual restou compreendido pela DRJ de origem, restando impossível a verificação acerca da observância da lei específica nos pagamentos efetuados a título de PLR no presente caso, em vista da não apresentação de documentos e esclarecimentos pela autuada, se mostra inviável a aplicação da norma isentiva prevista na alínea “j” do §9º do artigo 28 da Lei nº 8.212/91.

Portanto, carece de razão o contribuinte quanto a este tópico do seu recurso.

3. Multa aplicada

Com o advento da MP nº 449, que passou a vigorar a partir 04/12/2008, data da sua publicação, e posteriormente convertida na Lei nº 11.941/09, foi dada nova redação ao art. 35 e incluído o art. 35-A na Lei nº 8.212/91, *in verbis*:

*Art. 35. Os débitos com a União decorrentes das contribuições sociais previstas nas alíneas a, b e c do parágrafo único do art. 11 desta Lei, das contribuições instituídas a título de substituição e das contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, não pagos nos prazos previstos em legislação, serão acrescidos de **multa de mora e juros de mora, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

*Art. 35-A. Nos casos de **lançamento de ofício** relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009). (sem destaques no original)*

Nesse momento surgiu a multa de ofício em relação à contribuição previdenciária, até então inexistente, conforme destacado alhures.

Logo, tendo em vista que o lançamento se reporta à data da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 144 do CTN, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, data da MP nº 449, aplica-se apenas a multa de mora. Já em relação aos fatos geradores ocorridos após 12/2008, aplica-se apenas a multa de ofício.

Contudo, no que diz respeito à multa de mora aplicada até 12/2008, com base no artigo 35 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que o artigo 106 do CTN positiva o princípio da retroatividade benigna, impõe-se o cálculo da multa com base no artigo 61 da Lei nº 9.430/96, **que estabelece multa de 0,33% ao dia, limitada a 20%**, em comparativo com a multa aplicada com base na redação anterior do artigo 35 da Lei 8.212/91, para determinação e prevalência da multa mais benéfica, **no momento do pagamento**.

Conclusão.

Ante o exposto, voto por reconhecer a decadência do lançamento tributário até a competência 03/2004, inclusive e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso para determinar o recálculo da multa de mora do saldo remanescente, de acordo com o disposto no art. 35, *caput*, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009 (art. 61, da Lei nº 9.430/96), prevalecendo o valor mais benéfico ao contribuinte.

(assinado digitalmente)

Martin da Silva Gesto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez -
Redatora Designada

Com a devida vênia, dirijo do i. Conselheiro relator quanto ao seu posicionamento, no que toca ao recálculo da multa para aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106, do CTN.

Entendeu o i. Relator que na aplicação da retroatividade benigna a multa deve se limitar a 20%, conforme art. 35, da Lei nº 8.212/91 com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009. Nesse ponto tenho que discordar de tal posicionamento.

Sobre a matéria, é elucidativo o voto proferido pela Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no Acórdão CSRF nº9202-004.006:

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito NFLD.

Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art.35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:

I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da

declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.

§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:

I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e

II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais NFLD ou Autos de Infração de

Obrigação Principal AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

No presente caso, conforme consta do relatório, foi feito o comparativo entre a sistemática anterior 24% e o AIOA, e a multa atual do art. 35-A, justamente aplicando-se aquela que fosse mais benéfica ao recorrente no momento da lavratura.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106. inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

(...)

Para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

No caso destes autos, de lançamento de ofício, na autuação, não foi efetuado esse comparativo entre a sistemática anterior e a multa atual. Assim, cabe aqui fazer o comparativo das multas, da seguinte forma:

Legislação anterior	Legislação atual
Art.35, inciso II (obrigação principal: lançamento de ofício por falta de pagamento) Art.32, §5º (obrigação acessória: falta de declaração/declaração inexata)	Art. 35-A (lançamento de ofício) c/c art. 44 (obrigação principal +obrigação acessória: lançamento de ofício por falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração ou de declaração inexata)

Com a máxima venia, entendo que não cabe a comparação da multa de 24%, da regra anterior, com a multa de 20%, da nova regra, pois são multas aplicadas em relação a fatos distintos: enquanto a multa de 24% era aplicada de ofício, por meio de uma Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD), a multa de 20% incide sobre pagamento espontâneo, feito em atraso.

Processo nº 16327.001469/2009-60
Acórdão nº **2202-004.717**

S2-C2T2
Fl. 230

Dessa forma, para a aplicação da multa mais benéfica, nos termos do art. 106 do CTN, o comparativo de multas deve seguir o disposto na Portaria PGFN/RFB nº 14/2009.

Pelo exposto, é de se dar provimento parcial ao recurso, determinando o recálculo a multa aplicando a Portaria PGFN/RFB nº 14, de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez