



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



**Processo nº** 16327.720072/2013-57  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 2201-010.819 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 15 de junho de 2023  
**Recorrente** AYMORE CREDITO, FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Ano-calendário: 2008

**PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS.**

Não macula a PLR a utilização de instrumentos múltiplos.

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

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

**MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. DECADÊNCIA. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

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

**MULTA DE MORA. AIOP. RETROATIVIDADE BENIGNA.**

Os valores lançados, de ofício, a título de multa de mora, sob amparo da antiga redação do art. 35 da lei 8.212/91, incidentes sobre contribuições previdenciárias declaradas ou não em GFIP, para fins de aplicação da norma mais benéfica, deverão ser comparados com o que seria devido pela nova redação dada ao mesmo art. 35 pela Lei 11.941/09.

**JUROS DE MORA. TAXA SELIC. SUMULA CARF Nº 108.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, no caso descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Débora Fófano dos Santos, Douglas Kakazu Kushiya, Francisco Nogueira Guarita, Fernando Gomes Favacho, Rodrigo Alexandre Lázaro Pinto, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

## Relatório

O presente processo trata de recurso voluntário impetrado em face do Acórdão 16-80.101, de 21 de setembro de 2017, exarado pela 12ª Turma de Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, fl. 721 a 766, que assim relatou a lide administrativa:

### Relatório

#### DA AUTUAÇÃO

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (ATs) lavrados, pela Auditoria Fiscal contra a empresa retro identificada:

- AI DEBCAD n.º 37.393.998-1, no montante de R\$ 4.948.063,15 (quatro milhões, novecentos e quarenta e oito mil, sessenta e três reais e quinze centavos), consolidado em 23/01/2013, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, previstas no artigo 22, incisos I e II, e parágrafo 1º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, correspondentes à contribuição de Bancos e assemelhados sobre a remuneração dos empregados a título de participação nos lucros em desacordo com a legislação - parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas às competências 03/2008, 04/2008, 08/2008, 11/2008 e 12/2008.

- AI DEBCAD n.º 37.393.999-0, no montante de R\$ 567.770,48 (quinhentos e sessenta e sete mil, setecentos e setenta reais e quarenta e oito centavos), consolidado em 23/01/2013, referente a contribuições destinadas a terceiros - Salário-Educação e Incra - incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados a título de participação nos lucros em desacordo com a legislação, não declaradas em GFIP e não recolhidas, relativas às competências 03/2008, 04/2008, 08/2008, 11/2008 e 12/2008.

- AI DEBCAD n.º 37.371.576-5, no montante de R\$ 120.216,60 (cento e vinte mil, duzentos e dezesseis reais e sessenta centavos), consolidado em 23/01/2013, referente ao descumprimento de obrigação acessória: apresentar GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias-relativos às competências 03/2008 e 08-2008.

• O Relatório Fiscal, de fls. 361 a 380, comum aos três Autos de Infração, em suma, traz as seguintes informações:

• que as administrações do contribuinte e do Banco ABN AMRO Real S.A. (CNPJ 33 066 408 0001-15), celebraram em 14/08/2008 o "Instrumento Particular de Protocolo de Cisão Parcial e Justificação do Banco ABN AMRO Real S/A, com Versão de Parcela de seu Patrimônio à Aymoré Crédito Financiamento e Investimento S/A", tendo sido este instrumento aprovado em Assembléia Geral Extraordinária (AGE) realizada em 29/02/2008;

• que as partes aprovaram em AGE de 27/03/2008 a incorporação da totalidade das ações de emissão da Aymoré Crédito Financiamento e Investimento SA ao patrimônio do Banco ABN AMRO Real SA, em conformidade com o disposto no art. 252 da Lei a.º 6.404 76 (incorporação de ações), passando, assim, a Aymoré, a ser uma subsidiária integral do Banco;

• que tanto a cisão quanto a incorporação foi aprovada pelo BACEN, conforme comunicado Deorf/GTSP2-2008/08996, de 01/09/2008;

• que, em 01/03/2008, o ABN transferiu diversos empregados para a AYMORÉ;

• que foram solicitados, por Termo de Início de Ação Fiscal - TIAF e Termos de Intimação Fiscal - TIF, documentos e esclarecimentos acerca do pagamento de participação nos lucros e resultados - PLR, sendo que, da documentação e dos esclarecimentos prestados, se concluiu que o pagamento da PLR estava sujeito à tributação para a Previdência Social;

• na parte referente à legislação sobre participação nos lucros ou resultados: 1) que a Constituição Federal de 1988 (CF 88) estabeleceu, em seu artigo 7º, inciso XI, norma relativa à participação nos lucros e/ou resultados, de eficácia limitada, ou seja, dependente de lei ordinária para sua eficácia plena, afirmando que o legislador constituinte, ao estabelecer o direito a esta participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, desvinculado da remuneração, teria remetido à lei o poder de definir as condições e requisitos aplicáveis á concessão deste benefício; 2) que a Lei n.º 10101, de 19/12/2000 regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo á produtividade (art. 1º), dispondo que tal participação seria objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante comissão integrada por um representante indicado pelo sindicato da categoria, ou convenção ou acordo coletivo (art. 2º). devendo constar, dos instrumentos decorrentes da negociação, regas 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, podendo ser considerados, como critérios e condições, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa, e programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente, determinando que o instrumento de acordo celebrado deveria ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores, e vedando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil (art. 3º);

• na parte referente à legislação sobre remuneração e incidência de contribuições previdenciárias: a) que os artigos 457 e 458 da CLT dispõem a respeito do que estaria compreendido no salário e na remuneração do empregado; b) que o artigo 28, inciso I da Lei n.º 8.212/91, e o artigo 214, inciso I do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, dispõem sobre o conceito de salário-de-contribuição ("a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o

trabalho, qualquer que seja a sua forma"), estando relacionadas no parágrafo 9º do art. 214 do RPS, as parcelas não integrantes; c) que o parágrafo 10 do art. 214 do RPS dispõe que estas últimas parcelas, quando pagas ou creditadas em desacordo com a legislação pertinente, integram o salário-de-contribuição para todos os fins e eleitos;

- que a Participação nos Lucros ou Resultados distribuída na AYMORÉ teve por base o Acordo do Plano de Participação nos Resultados do Grupo ABN AMRO, assinado em 11/06/2001, tendo como partes, de um lado o Banco ABN AMRO Real S.A. e de outro seus empregados;

- que tal acordo possuía vigência retroativa a 1º de janeiro de 2001 e prazo de vigência de 24 (vinte e quatro meses), mas que o Parágrafo Único da Cláusula Décima dispunha que, enquanto inexistisse novo plano de PPR que substituísse o celebrado em 2001 - o que não aconteceu até o final do exercício de 2008 - este último seria contínua e automaticamente prorrogado a cada ano;

- que em conformidade Cláusula Décima Primeira - Revisão, que previa a revisão do acordado mediante negociação, a qualquer momento, foram realizadas reuniões periódicas para avaliação e discussão das adequações necessárias para cada exercício, sendo que tais reuniões, devido a seu caráter deliberatório e poder de mudança do conteúdo do plano original, adquiriam caráter de legítimos instrumentos de negociação de PLR;

- que o Anexo I - PPR Quantidade de Unidades - apresentava uma tabela que expressava as quantidades mínimas de unidades a serem distribuídas em face ao alcance das metas e à forma de apuração dos valores, bem como um exemplo, mas, em nenhum momento, o anexo trouxe as tais metas estipuladas, e tampouco os critérios de avaliação, cabendo observar que o texto apontava, ainda, a existência de uma avaliação de desempenho quantitativa e qualitativa, mas, também, não trazia as regras a serem utilizadas, nem o modelo básico dessas avaliações;

- que o Anexo II - PPR Valor da Unidade - demonstrava como era calculado o valor da unidade a partir dos balanços societários das empresas envolvida; no plano, enquanto o Anexo III - PPR Glossário - explicitava alguns dos vocábulos utilizados no plano e seus anexos e trazia a divisão do banco em suas grandes áreas;

- que, tanto no acordo quanto nos anexos, estavam ausentes: a) as metas que deveriam ser pré-estabelecidas, conforme acordado; b) alcance das metas; c) como, quando e quais os critérios para as avaliações quantitativa e qualitativa dos empregados;

- que, no presente caso, não havia a presença nem de regras substantivas, nem de regras adjetivas, e não eram fixadas as metas a serem atingidas para que houvesse conhecimento prévio por parte dos funcionários do esforço necessário para recebimento da PLR, não sendo descrito o processo de avaliação e nem apresentados os formulários que embasariam tal processo;

- que era apenas citada a existência de metas pré-estabelecidas para cada área, e de uma avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho dos empregados, sem que nenhum desses dois integrasse o acordo firmado;

- que, para o ano-base de 2007, foi realizada, em 19/07/2007, uma reunião entre a Comissão de Representantes dos Empregados e da Empresa, para avaliação e validação do Plano de Participação, nos Lucros e Resultados - PPR, com a finalidade apresentar e discutir as adequações para o exercício de 2007, da qual se destacou a ausência de representação do Sindicato dos Empregados;

- que nova reunião foi realizada em 07/08/2007, entre a Comissão de Representantes dos Empregados e da Empresa para avaliação e validação do Plano de

Participação nos Lucros e Resultados - PPR, com a finalidade apresentar e discutir as adequações para o exercício de 2007, da qual se destacou novamente a ausência de representação do Sindicato dos Empregados:

- que nova reunião foi realizada em 21/09/2007, mas não estavam presentes todos os representantes exigidos pela legislação:

- que nova reunião foi realizada em 27/03.2008, para avaliação dos resultados em relação ao exercício de 2007, e início de discussão sobre as adequações para o exercício de 2008, da qual se destacou novamente a ausência de representante; do Sindicato dos Empregados, sendo ai comunicada a formalização da Aymoré C. F. I. (ACFI), com a transferência de empregados do banco para a nova empresa, e proposta a manutenção dela no programa;

- que, nessa reunião, se percebe a vinculação da PLR com a remuneração, contrariando a determinação contida no art. 3º da Lei nº 10 101 2000, tendo sido proposto, e aprovado, que 50% do valor da PLR dos empregados transferidos para a ACFI seria transferido para a remuneração, "sofrendo os recolhimentos dos encargos legais, como INSS e FGTS, sem prejuízo dos empregados", e feito o seguinte comentário: "O representante dos empregados Sr. Gerson Romanelli reforçou aos participantes que tal alteração é extremamente benéfica aqueles empregados e que a retenção e atratividade dos funcionários que atuam nesse segmento ficará prejudicada se não houver a adequação da remuneração ao mercado, bem como aproveitou para fazer um breve relato sobre a situação dos principais concorrentes";

- que nova reunião foi realizada em 16/07/2008, para análise e discussão do Plano de Participação nos Lucros e resultados - PPR, exercício 2008, tendo sido mantida a ausência de representação sindical nos mesmos moldes das reuniões anteriores, e discutida e deliberada a manutenção do programa, face à 14ª alteração societária no ABN AMRO;

- que nova reunião foi realizada em 26/11/2008, para análise e discussão do Plano de Participação nos Lucros e resultados - PPR, exercício 2008, tendo sido mantida a ausência de representação sindical nos mesmos moldes das reuniões anteriores, e discutidos eventuais efeitos da integração com o Banco Santander no atual plano de PPR, ficando registrado que, para o exercício de 2008, não haveria qualquer influência da integração no plano, sendo mantido o plano do ABN AMRO e decidido que, somente após a conclusão da integração, seria definida a forma de negociação da PPR para o exercício de 2009;

- que o programa próprio para o exercício de 2008 foi aprovado nesta reunião, qual seja, depois de transcorrido 11 meses do período aquisitivo:

- que as reuniões entre representantes do empregador e dos empregados, já mencionadas, deveriam trazer, clara e objetivamente, as regras subjetivas e adjetivas de participação, ou seja, dentre outros, as metas e os critérios de avaliação do plano de PLR, no entanto, fala-se reiteradamente em metas, objetivos, avaliação individual quantitativa e qualitativa, dentre outros, mas, em nenhum momento, são apresentadas as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que seria necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como seria avaliado para tanto:

- que, na Cartilha mencionada nas reuniões, a qual foi distribuída aos empregados quando da implementação do plano de PLR em 2001, consta que a avaliação quantitativa levaria em conta o desempenho perante os objetivos atribuídos pelo gestor. e a qualitativa as competências no desenvolvimento das funções, e que

mesmo que não fossem atingidas as metas, estaria garantido, como pagamento mínimo, o valor da PLR estabelecida no Acordo Coletivo;

- que não há discriminação das metas, e que a PLR não admite critérios supletivos de aferição, haja vista que não visa premiar determinados empregados em detrimento de outros, a não ser por critérios objetivos de aferição;

- que o Acordo firmado em 2001, além de contar com a presença e assinatura de representante do sindicato, está detidamente arquivado no sindicato, mas que o mesmo não se pode dizer das reuniões que alteraram o referido acordo (adaptações para o ano em curso), pois tais reuniões, além de não contar com a presença e assinatura de representante sindical, não foram arquivadas no sindicato representante dos empregados;

- que a Lei n.º 10.101/00 estabeleceu que a negociação para distribuição da PLR se daria entre a empresa e seus empregados, definindo dois procedimentos que poderiam ser escolhidos pelas partes de comum acordo, quais sejam (i) comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria, ou (ii) convenção ou acordo coletivo, e previu, ainda, que o instrumento de acordo celebrado deveria ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

- que a intenção legislativa foi a de proteger o direito dos empregados, ao exigir a participação de um representante do sindicato nas negociações quando o instrumento destas fosse uma comissão escolhida pelas partes, bem como ao prever que o acordo celebrado fosse arquivado no sindicato;

- que o artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000 é claro, ao determinar a forma de pagamento da participação no lucro, qual seja, com acordo coletivo firmado entre as entidades representativas de empregados e empregadores, ou mediante acordo específico entre empregador e seus empregados, mas a empresa efetuou pagamento de participação nos lucros da convenção coletiva específica, firmado entre as entidades representativas dos empregados e dos empregadores, assim como do acordo coletivo firmado entre o banco e os empregados, acordo próprio;

- que foram apontados, no Anexo II - Comparativo Salário Anual x PLR Anual 2007, dados através dos quais é possível notar a existência de duas "castas" de empregados no que tange ao recebimento da PLR, sendo a primeira delas constituída de funcionários cujas PLR representaram entre 6,64% e 80,7% de seus salários anuais (PLR/Salário Anual), e a segunda composta dos empregados que receberam como PLR entre 104,51% e 284,74% de seus salários anuais, destacando a existência de disposição legal demonstrando a preocupação do legislador em não permitir que a PLR fosse utilizada em substituição de parcela salarial;

- que os programas próprios possuem características de renda variável;

- que os valores objeto do presente lançamento referem-se a pagamentos feitos, aos empregados, a título de participação nos lucros e/ou resultados, que constam nas folhas de pagamento com as seguintes denominações - 505 ANTECIPAÇÃO PLR". "980 PLR-PARTICIPACAO NOS LUCROS/RESULT", "981 DIF PLR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS". "986 DIF PARCELA ADICIONAL PLR", "1099 ANTECIPAÇÃO PARTIC. RESULTADOS". "1100 PARTICIPAÇÃO RESULTADOS", -1101 DIF.PARTICIPACAO RESULTADOS" e "1300 P.LR. ADICIONAL";

- que, em planilha anexa no CD, constam os valores individuais pagos, bem como o Discriminativo do Débito - DD de cada Auto, com a base de cálculo e a alíquota aplicada;

- que a Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (conversão da MP nº 449/2008) alterou a Lei nº 8.212/91, quanto aos cálculos de multas previstos no § 5º do art. 32 e no inciso II do art 35, que estabeleciam multa por falta de declaração, ou declaração inexata, e de mora, por atraso no pagamento;
- que, após a Lei nº 11.941.2009, a multa aplicada, no percentual de 75%, no lançamento de ofício, tem como fundamentação o artigo 44. inciso 1 da Lei nº 9.430.96.
- que a empresa, por não ter declarado na GFIP os valores pagos a título de PLR, cometeu infração capitulada no art. 32, IV. § 3º da Lei 8.212/91, Código de Fundamentação Legal - CFL n.º 68, cujo valor da multa corresponde a 100% do valor devido, conforme §§ 4º e 5º do art 32 da Lei nº 8.212/91. combinado com o art 284, n, do RPS.

Constam, no presente processo digital, entre outros, os seguintes documentos relativos aos Autos de Infração: Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário do Processo; capas dos Autos; RL - Relatório de Lançamentos; DD - Discriminativo do Débito; FLD - Fundamentos Legais do Débito; IPC - Instruções para o Contribuinte; Mandado de Procedimento Fiscal; Termo de Início de Procedimento Fiscal; Termos de Intimação Fiscal; Relatório de Vínculos; Recibo de arquivos entregues ao contribuinte; e, TEPF - Termo de Encerramento do Procedimento Fiscal

#### DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com as autuações, das quais foi cientificada em 24/01/2013 (fls. 385), a empresa apresentou, em 25/02/2013, a impugnação de fls. 388 a 431, com documentos anexos às fls. 432 a 746 (cópias de documentos de identificação dos subscritores da impugnação, de Procuração e Substabelecimento, de Ata de Reunião da Diretoria, de Atas de Assembléias Gerais Ordinária e Extraordinária, dos Autos de Infração e anexos, de Atas de Reuniões da Comissão de Representantes dos Empregados e da Empresa para Avaliação e Validação do Plano de Participação nos Lucros e Resultados – PPR do Banco ABN AMRO REAL S.A. realizadas em 06/07/2006, 19/07/2007, 07/08/2007, 21/09/2007, 27/03/2008, 16/07/2008, 26/11/2008, de Cartilha Explicativa, de decisão relativa ao Recurso Especial 865489/RS, entre outros documentos), pugnando por sua tempestividade, fazendo um breve relato dos fatos, e deduzindo, em sua defesa, as alegações a seguir sintetizadas.

#### Dos fatos:

Informa a empresa que, consoante se verifica do Relatório Fiscal, os AI's em tela teriam por objeto a cobrança de Contribuições Previdenciárias, parte da empresa e aquelas destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência laborativa, decorrente dos riscos ambientais do trabalho – SAT/RAT, bem como aquelas destinadas a Outras Entidades e Fundos, além da exigência da multa por descumprimento de obrigação acessória.

Relata a autuada que a Autoridade Fiscal intenta a cobrança de contribuições sobre pagamentos de Participação nos Lucros e Resultados (“PLR”) relativa ao ano-calendário 2008, efetuados, por ela, no curso do ano-calendário 2008, em decorrência do Plano Próprio de Participação nos Resultados (“PPR”) celebrado em 11/06/2001, sob a alegação de que tais verbas estariam em desacordo com a Lei n.º 10.101/00, ensejando sua vinculação ao salário de contribuição.

Menciona que, no período autuado, teria efetuado pagamentos a título de PLR com base nos seguintes instrumentos: i) PPR, celebrado em 11/06/2001, vigente no ano-calendário 2008, em razão do Parágrafo Primeiro de sua Cláusula Décima, que prevê sua prorrogação indeterminada até sua revogação expressa por outro

instrumento, o que não ocorreu antes do término do ano de 2008; e, ii) Convenção Coletiva de Trabalho (“CCT”) firmado entre as entidades representativas de empregados e empregadores.

Afirma, ainda, que, relativamente ao período autuado, no entender da Autoridade Fiscal, as reuniões celebradas entre representantes da empresa e de seus empregados, para discussão de eventuais adequações nos termos do PPR, teriam a natureza de novos acordos coletivos de trabalho, ainda que o citado plano não tivesse sido revogado em nenhuma dessas oportunidades.

Destaca que a Auditoria Fiscal teria entendido que as verbas de PLR pagas por ela estariam sujeitas à incidência de Contribuições Previdenciárias, sob entendimento de que os respectivos pagamentos não se enquadrariam nos ditames da Lei n.º 10.101/00.

Segundo ela, a Auditoria Fiscal alegaria, em síntese, que: a) o PPR ABN não possuiria regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação, nem quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; b) as reuniões celebradas entre representantes do empregador e dos empregados, onde se discutiu a necessidade de eventuais alterações nos termos do PPR, se equiparariam a novos Acordos Coletivos de Trabalho e, como tal, teriam descumprido os requisitos estabelecidos pela Lei n.º 10.101/00, dentre os quais: participação do sindicato da categoria; depósito, junto ao Sindicato, das respectivas atas das reuniões; regras claras e objetivas; entre outros; c) teria efetuado pagamento de PLR com base em instrumentos de formalização de acordo de PLR distintos, quais sejam, CCT e acordo próprio (PPR), o que seria vedado pela Lei n.º 10.101/00; e, d) haveria discrepância injustificada entre os valores de PLR pagos.

Relata, então, que, via de consequência, lhe estaria sendo exigido o montante total de R\$ 5.636.050,23 (cinco milhões, seiscentos e trinta e seis mil, cinquenta reais e vinte e três centavos), por meio de AI’s referentes a contribuição previdenciária, a contribuição destinada a outras entidades e fundos, e multa por descumprimento de obrigação acessória.

Defende que a pretensão fiscal em tela seria absolutamente insubsistente e não mereceria prosperar, face à sua integral improcedência de mérito, devendo haver o cancelamento da autuação, tendo em vista: a) o enquadramento dos pagamentos de PLR autuados nos estritos termos da Lei 10.101/00; b) a natureza de gratificação não habitual dos pagamentos autuados; c) o descabimento da aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória.

#### **Da alegação de enquadramento dos pagamentos de PLR autuados na Lei n.º 10.101/00:**

Para a empresa, a autuação em tela não mereceria subsistir, em sua integralidade, face ao enquadramento das verbas autuadas nos requisitos da Lei n.º 10.101/00.

##### **• Da questão da existência de regras claras e objetivas:**

Relata a Impugnante que, visando à descaracterização da natureza dos pagamentos de PLR, a Autoridade Fiscal teria alegado que o PPR não possuiria regras claras e objetivas de avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o cumprimento do acordado.

Segundo ela, seria totalmente descabida a alegação fiscal em tela, porque constaria do próprio PPR o rol de requisitos e condições, bem como as metas, cujo cumprimento conferiria o direito ao recebimento de PLR, conforme se inferiria da Cláusula Quarta (“DO PLANO”), em que cada parágrafo definiria um elemento do

PPR, detalhando as condições ao direito de PLR, dentre as quais a previsão de avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho do empregado e o alcance das metas.

Informa, também, que teria sido disponibilizada, a todos os seus empregados, uma cartilha explicativa da metodologia de cálculo da PLR, a fim de aclarar quaisquer dúvidas sobre o tema, que os critérios, metas e forma de cálculo da PLR seriam cristalinas, e que teria realizado diversas apresentações e notícias em comunicação interna para divulgação do conteúdo do PPR.

Menciona que o PPR teria como base três dimensões de resultado, quais sejam individual, área e área superior, sendo que, no caso de Gerentes de Agência, a dimensão “individual” corresponderia a 50% da avaliação, ao passo que as dimensões “área” e “área superior” corresponderiam a 25% cada, e, para os demais cargos, se avaliariam apenas as dimensões “área” e “área superior”, cada uma correspondendo a 50% da avaliação.

Afirma: que as notas atribuídas a cada dimensão estariam relacionadas ao cumprimento das metas e seriam utilizadas no enquadramento do empregado em uma “grade”, que corresponderia a uma certa quantidade de unidades; que estas unidades corresponderiam a um valor definido em função do lucro líquido do balanço local; que o valor da PLR a ser paga seria apurado pela multiplicação do total de unidades pelo valor de cada uma delas; que as metas individuais seriam definidas entre funcionário e gestor através da ferramenta SMART, no início de cada ano; e, que as metas coletivas, relacionadas às dimensões “área” e “área superior”, constariam no “Sistema de resultados On Line – ROL”.

Relata que o empregado também poderia receber um incremento no pagamento, de acordo com a Margem de Contribuição vinculada ao desempenho da agência/área, calculada subtraindo-se as Despesas Administrativas e Perdas de Crédito da Receita.

Salienta que, da mesma forma, teria procedido à correta aferição do cumprimento de tais requisitos e condições, pelos funcionários, para efetuar o pagamento da PLR.

Defende que o PPR possuiria regras claras e objetivas, que se encontrariam devidamente evidenciadas em seus anexos.

Para ela, o Agente Fiscal, ao afirmar que não existiriam metas nem instrumentos para aferição do cumprimento do acordado em relação ao plano em questão, se utilizaria de interpretação subjetiva para convalidar o lançamento, o que não pode admitir.

E entende, assim, ter demonstrado a adequação do PPR a todos os requisitos da Lei n.º 10.101/00, devendo haver o cancelamento da autuação.

• Da questão do descabimento da equiparação das reuniões ocorridas em 2007 e 2008 a um “Novo PPR”:

Relata, aqui, a empresa que a Autoridade Fiscal teria considerado que as reuniões realizadas, em 19/07/2007, 07/08/2007, 21/09/2007, 27/03/2008, 16/07/2008 e 26/11/2008, entre os seus representantes e os representantes de seus funcionários, para discussão da necessidade de eventuais adequações do PPR aos exercícios em questão, seriam equiparadas a novos Acordos Coletivos de Trabalho que teriam substituído o PPR; e, que, nessa condição, a Auditoria Fiscal teria alegado que as reuniões não se adequariam às disposições da Lei n.º 10.101/00, notadamente no que diz respeito à participação da entidade sindical e existência de regras claras e objetivas, sendo contestado, pela Auditoria Fiscal, também, o fato de tais reuniões ocorrerem no curso do ano-calendário a que se referiam.

Segundo ela, a equiparação das mencionadas reuniões a Acordos Coletivos de Trabalho seria totalmente improcedente e infundada.

Ressalta que, em momento algum, teria sido deliberado, nessas reuniões, a revogação do PPR, seja integral ou parcial, pelo que este teria permanecido em pleno vigor durante todo o ano-calendário de 2007, conforme sua Cláusula Décima.

Afirma que tais reuniões se prestavam a analisar os pagamentos realizados no exercício passado e debater os pagamentos futuros, mantendo, assim, vivas as deliberações entre empregado e empregador, que seria, por fim, a finalidade precípua da Lei n.º 10.101/00, e faz referência a cópias das atas das reuniões realizadas em 19/07/2007, 07/08/2007, 21/09/2007, 27/03/2008, 16/07/2008 e 26/11/2008, que teriam sido anexadas aos autos.

Destaca que, nas reuniões de 19/07/2007, 07/08/2007 e 21/09/2007, teria sido deliberada a manutenção do PPR ABN nos mesmos moldes dos exercícios anteriores, conforme se inferiria dos excertos de suas atas.

Entende que, no período autuado, o instrumento que teria fundamentado o pagamento de PLR seria o PPR, com base em sua Cláusula Décima, descabendo qualquer alegação de que as reuniões realizadas em 2007 e 2008 se configurariam como novos acordos próprios e que teriam sido realizadas em desacordo com os requisitos da Lei n.º 10.101/00.

Para ela, ainda, a alegação no sentido de que as referidas reuniões não atenderiam os requisitos da Lei n.º 10.101/00, notadamente acerca da representação da entidade sindical, acabou por contradizer a fundamentação da Auditoria Fiscal na sua tentativa de equipará-las a novos Acordos Coletivos de Trabalho, pois, havendo vício de representação em tais reuniões, elas não poderiam irradiar qualquer efeito jurídico, devendo, portanto, ser reconhecida a nulidade de quaisquer eventuais deliberações tomadas naquelas oportunidades.

Alega que a realização dessas reuniões só evidenciaria a sua constante preocupação com a participação de seus empregados na definição do pagamento de PLR, e que, de maneira alguma, tais reuniões poderiam ser equiparadas a novos Acordos Coletivos de Trabalho, notadamente porque não houve a revogação do PPR.

Informa, também, que seria totalmente descabida a alegação fiscal no sentido de que, na reunião de 27/03/2008, teria sido proposto e aprovado que 50% da PLR dos seus empregados fosse transferida para a remuneração, sofrendo o recolhimento dos encargos fiscais cabíveis, o que descaracterizaria a natureza jurídica da verba autuada, por suposta violação ao artigo 3º da Lei n.º 10.101/00.

Afirma que, conforme evidenciariam as atas das reuniões acostadas, a determinação de transferência de 50% da PLR para a remuneração teria ocorrido em decorrência de um pleito dos próprios empregados, a fim de que, sobre essa parcela, incidissem os encargos devidos, notadamente o recolhimento ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço ("FGTS"), o que promoveria uma majoração do valor a ser recebido pelos funcionários e a conseqüente adequação de sua remuneração ao padrão de mercado.

Salienta que esse pleito teria sido atendido, por mera liberalidade, mas que, de maneira alguma, tal transferência viciaria o restante da PLR paga em conformidade com o PPR, mormente por suposta violação ao artigo 3º da Lei n.º 10.101/00, que sequer estabelecerá um requisito para caracterização da PLR, mas apenas reiteraria sua desvinculação da remuneração, notadamente para fins de incidência de contribuições previdenciárias.

E conclui que deveria haver o cancelamento integral dos AI's em tela, tendo em vista a fragilidade de sua fundamentação.

• Da questão da possibilidade de pagamento de PLR com base em instrumentos distintos:

Relata, aqui, a Impugnante, que a Autoridade Fiscal, com base em interpretação equivocada do art. 2º da Lei n.º 10.101/2000, teria afirmado que ela não poderia ter efetuado pagamentos de PLR com base em CCT e em acordo próprio (PPR).

Segundo ela, o que o art. 2º da Lei n.º 10.101/2000 estabeleceriam são as formas de negociação entre a empresa e seus empregados, não havendo qualquer determinação no sentido de que a adoção de uma forma de negociação fosse excludente da outra.

Entende que o procedimento adotado por ela se encontraria consonante com a legislação que rege a PLR, mencionando que o art. 3º, § 3º da Lei n.º 10.101/00 preveria a possibilidade de compensação de valores pagos com base em planos próprios (i.e., PPR) com outras formas de pagamento da participação no lucro (i.e. CCT).

Sustenta, no caso, que, se a própria Lei n.º 10.101/00 prevê a possibilidade de compensação entre o pagamento de participação nos lucros decorrentes de plano próprio com convenção coletiva de trabalho, a adoção de ambos os tipos de acordo seria legítima, sendo que, caso contrário, não haveria necessidade de incluir tal previsão na referida lei.

Afirma que, em verdade, a lei não vedaria, mas incentivaria as empresas a adotarem programas próprios em adição às convenções coletivas de trabalho, com o intuito de aumentar os benefícios aos trabalhadores, de modo a garantir que estes recebessem um valor mínimo, a título de PLR, com base na convenção coletiva, com a possibilidade de majoração dessa participação mediante o cumprimento de determinadas metas.

Faz menção, ainda, à “Cláusula Sétima – Dos Pagamentos” do PPR, na qual se encontraria disposto que, caso a PLR devida com base no PPR fosse superior àquela devida com base na CCT, prevaleceria o plano próprio e seriam abatidos do respectivo pagamento eventuais valores distribuídos com base na convenção coletiva e vice-versa.

E conclui que o PPR atenderia, incondicionalmente, os requisitos da Lei n.º 10.101/00 aplicáveis à distribuição de PLR, devendo, assim, ser determinado o cancelamento da autuação.

• Da questão da discrepância entre os valores pagos a diferentes empregados:

Relata a empresa que a Auditoria Fiscal teria considerado que o pagamento de PLR efetuado por ela consistiria em substituição da remuneração, em razão da discrepância entre os valores pagos a diferentes empregados.

Salienta, aqui, que, uma vez mais, a Autoridade Fiscal pretendia constituir um óbice à caracterização da PLR não disposto em Lei.

Destaca que a Lei n.º 10.101/00 não faria qualquer ressalva de que os pagamentos de PLR efetuados a diferentes funcionários possuísem o mesmo valor, ou representassem o mesmo percentual de seus respectivos salários.

Afirma, ainda, que qualquer previsão nesse sentido seria ilógica, uma vez que o pagamento de PLR estaria sujeito ao cumprimento de metas, que poderiam ou não ser alcançadas pelos diferentes funcionários.

Segundo ela, a diferença entre os valores pagos decorreria, estritamente, do cumprimento do quanto estabelecido nos acordos, sendo certo que a pretensão fiscal de descaracterizar a PLR por conta de discrepância entre valores pagos seria totalmente carente de fundamentação legal.

E conclui que os fundamentos dos AI's em tela seriam improcedentes, sendo de rigor o integral cancelamento da cobrança, face à sua total insubsistência.

• Da conclusão acerca da tentativa de desqualificação da PLR intentada pela autoridade fiscal:

Relata a Impugnante que a Autoridade Fiscal se apegaria a aspectos estritamente formais para tentar desqualificar os pagamentos efetuados a título de PLR.

Para ela, nesse sentido, tendo havido a necessária negociação entre empresa e os trabalhadores, a eventual inobservância de meras formalidades não descaracterizaria a natureza jurídica das verbas pagas a título de PLR, sob pena de malferimento ao art. 7º, XI da Constituição Federal.

Menciona que, no presente caso, teria sido demonstrada a existência e manutenção do programa de PLR, devidamente negociado entre empregador e empregados, com participação da entidade sindical competente visando à salvaguardar os interesses de sua classe nas negociações para estabelecimento das regras de distribuição da participação, e que, no período autuado, teria auferido lucro, premissa básica para a distribuição de PLR, o que não teria sido contestado pela Auditoria Fiscal.

Salienta que, comprovada a realização de efetiva negociação entre empregado e empregador, a existência de lucro no período e o cumprimento aos demais requisitos constantes da Lei n.º 10.101/00, eventuais inobservâncias a meras formalidades não seriam suficientes à descaracterização da natureza jurídica da PLR, de forma a sujeitá-la à incidência de contribuições previdenciárias, fazendo menção a julgado do Superior Tribunal de Justiça.

Afirma que a Autoridade Fiscal não teria se empenhado, de qualquer forma, em demonstrar eventual natureza remuneratória nos pagamentos efetuados por ela a título de PLR, não havendo que se falar em atribuir aos pagamentos em comento o mesmo tratamento que a legislação atribui às remunerações, sendo o ordenamento claro em afastar a natureza remuneratória da PLR.

Menciona, ainda, que, de acordo com o art. 7º, inciso XI da Constituição Federal, a participação nos lucros ou resultados não possuiria natureza remuneratória/salarial, independentemente de qualquer prescrição legal, cuja obrigatoriedade se referiria exclusivamente à participação da gestão na empresa.

E conclui que, estando desvinculados da remuneração, nos termos do vetor constitucionalmente inculcado no artigo 7º, inciso XI, os valores destinados aos empregados sob a rubrica de participação nos lucros ou resultados, não possuiriam natureza salarial, não sofrendo a incidência de nenhum encargo, notadamente o de compor a base de cálculo da contribuição previdenciária, sendo de rigor o cancelamento da autuação.

**Da alegação de natureza de gratificação não habitual da PLR:**

Destaca, aqui, a empresa, que os pagamentos em tela careceriam de habitualidade, se tratando de ganhos eventuais, e que, assim, não poderiam integrar a base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Afirma que os ganhos eventuais não integrariam o salário de contribuição, conforme se depreenderia da leitura do disposto na Instrução Normativa n.º 04/99, da Diretoria Colegiada do INSS.

Para ela, o simples fato do pagamento de determinada importância se perfazer numa vantagem ao empregado não significaria que o mesmo estaria abrangido pelo conceito de salário de contribuição, constante no art. 28, inciso I, da Lei n.º 8.212/91.

Informa que o fato em análise não se subsumiria à norma determinante da incidência da Contribuição Previdenciária, conforme insculpido no artigo 22 da Lei n.º 8.212/91, segundo o qual a natureza salarial ou remuneratória dos pagamentos efetuados aos trabalhadores dependeria da caracterização de alguns elementos, destacando-se, dentre eles, o da habitualidade.

Cita doutrina e jurisprudência no sentido de corroborar seu entendimento.

Ressalta que o legislador, ao excluir do salário de contribuição as importâncias recebidas em caráter eventual, não teria imposto qualquer outra condição à natureza da verba, bastando que o pagamento não fosse dotado de habitualidade.

E conclui que, face à característica de não habitualidade da verba paga e, conseqüentemente, à sua não inserção no conceito de salário de contribuição, as contribuições previdenciárias não poderiam ser exigidas sobre tal parcela, pela inocorrência do fato impositivo apto a ensejar a sua incidência.

Faz menção, então, ao Ato Declaratório n.º 16/2011, exarado pela Procuradora-Geral da Fazenda Nacional, que teria autorizado a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, nas ações judiciais que visassem obter a declaração de que sobre o abono único pago sem habitualidade não incidiria contribuição previdenciária, frente à jurisprudência pacífica do STJ nesse sentido.

Salienta que o próprio Fisco, por seus procuradores, teria reconhecido a não incidência de contribuições previdenciárias sobre valores pagos a título de gratificação não habitual, o que se aplicaria ao caso, corroborando a insubsistência da exigência em tela.

E afirma que, por qualquer ângulo que se analise questão, restaria evidente a improcedência dessa parte da autuação, razão pela qual se faria imperioso o cancelamento do seu lançamento.

**Da alegação da necessidade de exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória:**

Argumenta que não existiu o alegado descumprimento, tendo em vista que os débitos tidos por "não declarados" são indevidos e, por isso, não constaram da GFIP do período e que a caracterização do descumprimento de obrigação acessória que enseja a aplicação de multa depende da demonstração de que a obrigação principal era reconhecidamente devida, o que incoorreu no presente caso.

Cita jurisprudência administrativa do CSRF que afastou a multa por descumprimento de obrigação acessória relativa à suposta verba não declarada, única e exclusivamente, em face do entendimento de que as respectivas verbas não se sujeitariam a essas contribuições (Acórdão 9202-01.989, de 16.2.2012, 2ª turma da C. CSRF).

Ressalta que tal decisão defende o direito e dever do contribuinte de declarar ao Fisco verbas tributáveis, sendo que eventual discordância fiscal sobre a interpretação do contribuinte pode até ensejar sua cobrança, mas de nenhuma forma a exigência de

que fosse declarada originalmente, a despeito da não incidência reputada pelo contribuinte.

Aponta, ainda, que a multa em questão foi excessiva, porque a Autoridade Fiscal considerou, equivocadamente, que a Impugnante estaria sujeita ao valor-base da multa estipulada na Portaria Interministerial MPS/MF n.º 15/2013, de R\$ 1.717,38, norma posterior a todos os supostos fatos geradores relacionados (ano-calendário 2007).

Considera que a Autoridade Fiscal infringiu o princípio da irretroatividade das leis, insculpido nos artigos 105 e 106 do CTN, que vedam a retroação da legislação tributária, salvo nas hipóteses expressamente arroladas, as quais não possuem qualquer identidade com o caso vertente.

Aduz que o CARF já decidiu, reiteradas vezes, no sentido de que o lançamento fiscal deve se reportar à legislação vigente à época dos fatos, em consonância com o disposto no art. 105 do CTN. Na superveniência de legislação que estabeleça novos critérios para a apuração da multa por descumprimento de obrigação acessória, faz-se necessário verificar se a sistemática atual é mais favorável ao contribuinte que a anterior.

Lembra que a atividade de lançamento, seja praticada pelo Fisco ou pelo contribuinte (no chamado "autolancamento" ou lançamento por homologação), orienta-se pelo princípio da legalidade, insculpido no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal. Isto é, a constituição (ou declaração) da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei, consoante expressamente dispõe o artigo 142 do CTN. E que uma vez identificado erro no pressuposto de direito, tem-se que o ato administrativo é inválido. Cita entendimento do Conselho de Contribuintes e doutrina.

Aponta, por fim, deveria a Autoridade Fiscal ter aplicado a norma vigente à época dos fatos e, conseqüentemente, apurado o valor-base da multa de acordo com a Portaria MPS n.º 342/2006 e Portaria MPS n.º 142/2007. Como assim não fez, incorreu em nítido erro de direito, não observando o art. 149 do CTN e ensejando a nulidade do presente AI DEBCAD n.º 37.371.576-5.

**Da alegação de necessidade da aplicação da retroatividade benigna da Lei n.º 11.941/09:**

Relata, aqui, a Impugnante, que a Autoridade Fiscal teria procedido à comparação das penalidades que lhe seriam aplicáveis, segundo as sistemáticas legais que tiveram vigor antes e após a vigência da Medida Provisória n.º 449/08, convertida na Lei n.º 11.941/09, buscando, assim, observar o quanto disposto no artigo 106, inciso II, do CTN, no qual estaria assegurado ao contribuinte a retroatividade da penalidade mais benéfica.

Afirma que, a pretexto de aplicar a retroatividade benigna, "in casu", a Autoridade Fiscal teria comparado fatos de natureza distintas (descumprimento de obrigação acessória, descumprimento de obrigação principal, lançamento de ofício), atribuindo-lhes consequência única, como se pertencessem à mesma espécie, acabando por não aplicar, de forma correta e efetiva, a penalidade mais benéfica ao contribuinte, no caso concreto.

Segundo ela, a Autoridade Fiscal, para realizar a sua comparação, teria contrariado o artigo 106, inciso II, do CTN, ao comparar a legislação atual com a vigente no período de apuração autuado, eis que, para a legislação anterior, teria considerado duas multas cumuladas (multa por descumprimento de obrigação

acessória e multa de mora), enquanto que, para fins da legislação atual, teria adotado a multa de ofício de 75%.

Entende que o exame da retroatividade benigna deveria se adstringir ao confronto entre a penalidade imposta pelo descumprimento de obrigação principal ou acessória, calculada segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores e a penalidade pecuniária prevista na legislação atual, pelo descumprimento da mesma obrigação, não havendo que se confundir multas de diferentes naturezas e aplicações, e cita julgado do CARF neste sentido.

Informa que a entrega de GFIP com omissões/incorreções era punida, à época dos fatos geradores objeto dos lançamentos, por meio do disposto no artigo 32, § 5º da Lei n.º 8.212/91, e que, com o advento da Medida Provisória n.º 449/08, a mesma falta teria passado a ser punida pelo artigo 32-A da Lei n.º 8.212/91, mediante a cominação de multa de R\$ 20,00 para cada grupo de dez informações omissas ou incorretas, e pugna, então, pela efetiva aplicação da multa mais benigna “in casu”.

Já no que se refere à multa por descumprimento de obrigação principal, apresenta raciocínio no sentido de que o confronto entre as penalidades impostas pelo descumprimento de obrigação principal, calculadas segundo a lei vigente à data de ocorrência dos fatos geradores (artigo 35, inciso II da Lei n.º 8.212/91) e aquela calculada nos termos da nova legislação deveria ocorrer sem a interferência da multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária, cuja vigência teria se dado, para os lançamentos previdenciários, apenas a partir de dezembro de 2008 (artigo 35-A da Lei n.º 8.212/91).

Menciona que o artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 teria sido revogado pela Medida Provisória n.º 449/08, e que, atualmente, o dispositivo vigoraria com a redação conferida pela Lei n.º 11.941/09, com referência ao artigo 61 da Lei n.º 9.430/96, o qual estabeleceria o cálculo da multa de mora à taxa de 0,33% por dia de atraso, com limite do percentual da multa a 20%, aos débitos tributários federais não pagos nos prazos previstos na legislação.

Salienta, em seguida, que a hipótese então presente no inciso II do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, que instituí a multa de mora para quando se desse a lavratura de notificações fiscais de lançamento de contribuições sociais em atraso, não teria sido prevista na penalidade que a substituiu.

Alega que, o fato “atraso de pagamento de crédito tributário incluído em notificação fiscal de lançamento” teria deixado de ser reputado como uma infração pela Lei n.º 11.941/09, e que, nos termos do artigo 106, “a” do CTN, tal ausência de penalidade deveria retroagir para alcançar fato pretérito.

Pleiteia, então, a retroação do novo regime jurídico instituído pela Lei n.º 11.941/09, que teria deixado de considerar infração à legislação tributária o “atraso de pagamento de crédito tributário incluído em notificação fiscal de lançamento”, por se mostrar mais benéfico, nos termos do artigo 106, inciso II, “a” do CTN.

Para ela, o rito somatório estabelecido pela Instrução Normativa n.º 1.027/2010, como procedimento comparativo para aplicação de eventual retroação de norma punitiva, deveria ser afastado, tendo em vista a ilegalidade desta norma, no que tange ao tema.

Por fim, caso não reconhecida a exclusão da multa de mora, pelas razões já expostas, entende ser necessário que se repare os equívocos remanescentes no confronto efetuado pela Autoridade Fiscal.

Segundo ela, caso se entendesse que o fato infracional previsto pela nova redação do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 abrangeria o fato discutido, o confronto que

competiria à Autoridade Fiscal, no que tange à multa por descumprimento de obrigação principal, seria o seguinte: I) antes – multa limitada a 24%, nos termos da alínea “a” do inciso II do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, em sua redação original; e, II) depois – multa limitada a 20%, nos termos do parágrafo 2º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96.

Diante do exposto, a Impugnante requer seja corrigida a análise sobre a retroatividade das penalidades previstas pela MP n.º 449/08.

**Da alegação do descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício:**

Segundo a empresa, na hipótese de não ser cancelada a integralidade do pretense crédito tributário, bem como a multa de ofício, se deveria, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a referida multa de ofício, fazendo referência a julgado do CSRF.

Alega que a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício aplicada careceria de base legal, já que o § 3º do artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 seria claro ao restringir a incidência dos juros de mora sobre o valor do principal lançado.

Destaca que os débitos a que se referiria o § 3º seriam aqueles decorrentes de tributos e contribuições mencionados no “caput”, e que aqueles não podem ser confundidos com as multas (penalidade), pois teriam causas diversas, conforme dispõe o artigo 3º do CTN.

Para ela, ao utilizar a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições”, a Lei n.º 9.430/96 somente poderia estar se referindo a débitos não lançados, visto que normatizaria a incidência sobre estes da multa de mora, sendo ilógico entender que ali se conteria a multa de ofício lançada proporcionalmente.

Afirma que a expressão “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições” não contemplaria a multa de ofício, pois se assim não fosse, não haveria necessidade para a existência do parágrafo único do artigo 43 da Lei n.º 9.430/96, que prevê a incidência de juros de mora sobre as multas e os juros cobrados isoladamente.

Sustenta que a legislação ordinária autorizaria expressamente a incidência de juros de mora somente sobre o valor dos tributos e contribuições, e não sobre o valor da multa de ofício lançada.

Menciona, ademais, que, ao analisar conjuntamente os artigos 161, 139 e 113 do CTN, se verificaria que o próprio CTN não autorizaria a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada proporcionalmente ao tributo.

Informa que o artigo 161 do CTN autorizaria a incidência de juros sobre o “crédito não integralmente pago no vencimento”, que o artigo 139 do CTN estabeleceria que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”, e que o artigo 113 do CTN disporia sobre a obrigação tributária.

Entende que a expressão “penalidade pecuniária” contida no parágrafo 1º do artigo 113 do CTN nada mais seria do que a penalidade decorrente da inobservância de determinada obrigação acessória, que se converteria em obrigação principal, nos termos do parágrafo 3º, não podendo ser interpretada como penalidade pecuniária exigida em conjunto com o tributo não pago.

Segundo ela, ainda, caso a multa de ofício estivesse incluída na expressão “crédito” sobre o qual incidem os juros de mora nos termos do artigo 161 do CTN,

não haveria razão alguma para a ressalva final constante no referido artigo de que o crédito deveria ser exigido “sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis”.

E, assim, conclui que o CTN não autorizaria a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, devendo ser excluída tal cobrança dos AI's em tela.

**Do pedido:**

Diante do exposto, pugna a empresa pelo conhecimento e integral provimento da impugnação, a fim de que seja determinado o integral cancelamento da exigência consubstanciada nos AI's em epígrafe, tendo em vista:

- I) o enquadramento dos pagamentos de PLR autuados aos estritos termos da Lei n.º 10.101/00;
- II) a natureza de “gratificação não habitual” dos pagamentos autuados;
- III) a exclusão da multa por descumprimento de obrigação acessória;
- IV) a aplicação da retroatividade benigna da Lei n.º 11.941/09;
- IV) o descabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício.

E protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos em direito.

**É o relatório.**

Debruçada sobre os termos da impugnação, a 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento São Paulo/SP exarou o Acórdão ora recorrido, que considerou a impugnação improcedente, mantendo a integralidade da exigência, tudo conforme conclusões sintetizadas na Ementa abaixo transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/03/2008 a 30/04/2008, 01/08/2008 a 31/08/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

Ementa:

**CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS. OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.**

A empresa é obrigada a recolher, nos prazos definidos em lei, as contribuições a seu cargo, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados a seu serviço.

**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 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 paga ou creditada em desacordo com lei específica.

**JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

A multa de ofício, sendo parte integrante do crédito tributário, está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento.

#### **MULTA MAIS BENÉFICA. COMPARATIVO.**

No caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos até 30 de novembro de 2008, aplica-se a penalidade mais benéfica conforme disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN, cuja análise é realizada pela comparação entre o somatório das multas aplicadas por descumprimento de obrigação principal, nos moldes do art. 35 da Lei n.º 8.212/91, em sua redação anterior à Lei n.º 11.941/09, e das aplicadas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes dos §§ 4º, 5º e 6º do art. 32 da Lei n.º 8.212/91, e a multa de ofício nos termos do art. 35-A da Lei n.º 8.212/91, acrescido pela Lei n.º 11.941/09.

#### **PRODUÇÃO DE PROVAS.**

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

#### **ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/03/2008 a 31/03/2008, 01/08/2008 a 31/08/2008

#### **AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. MULTA. APLICAÇÃO DE VALOR PREVISTO EM LEGISLAÇÃO.**

Apresentar a empresa GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária, sujeitando-se o infrator à aplicação da penalidade prevista no artigo 32, parágrafo 5º da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, e no artigo 284, inciso II do Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto n.º 3.048, de 06/05/1999, limitada a um montante equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no artigo 92 da Lei n.º 8.212/91, por competência, em função do número de segurados, sofrendo, este último, atualização por ato normativo vigente à época da autuação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Ciente do Acórdão da DRJ em 20 de outubro de 2017, conforme Termo de fl. 768, ainda inconformado, o contribuinte apresentou, tempestivamente, o Recurso Voluntário de fl. 771 a 817, em que reitera as razões expressas na impugnação, as quais serão melhor detalhadas no curso do voto a seguir.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Relator

Por ser tempestivo e por atender as demais condições de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário.

Após breve histórico da celeuma administrativa, o recorrente passa a apresentar as razões que entende justificar a reforma da decisão de 1ª Instância.

### **Da Improcedência da Autuação Quanto à PLR Paga aos Empregados**

#### **Do Atendimento aos Requisitos da Lei nº 10.101/00.**

#### **Da Hígidez da PLR sob o Aspecto da Existência de Regras Claras e Objetivas**

A defesa afirma que cumpriu os requisitos previstos na Lei 10.101/00, em particular sua finalidade primordial de integrar capital e trabalho e que os aspectos levantados pela Fiscalização são meramente formais e não têm o condão de fragilizar o Programa.

O recorrente rememora a evolução legislativa que rege o instituto da PLR para afirmar que, cumprida a essência da negociação entre trabalhadores e empresa, os pagamentos efetuados a este título não podem ser submetidos à incidência do tributo previdenciário.

Aduz que seu PLR decorre de instrumento laboral hígido, em que se verifica conformidade com a legislação de regência e a existência efetiva de integração entre capital e trabalho, sendo certo que, ao contrário do que afirmou a Autoridade lançadora e a Decisão recorrida sobre a inexistência de regras claras e objetivas ou a não comprovação das mesmas, a Cláusula Quarta do Plano prevê avaliação qualitativa e quantitativa do desempenho do empregado e o alcance das metas, nos seguintes termos:

#### CLÁUSULA QUARTA - DO PLANO

O incentivo previsto no Plano de Participação nos Resultados será aferido de acordo com o Lucro Líquido publicado no balanço patrimonial anual, a avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho do empregado e o alcance de metas pré-estabelecidas para sua área e a área hierárquica imediatamente superior à sua.

Sustenta que foi disponibilizada a todos os empregados cartilha explicativa da metodologia de cálculo da PLR, cujos critérios, metas e forma de cálculo são cristalinos, sendo objeto de apresentações e divulgações internas.

Explica que o Plano tem como base três dimensões (individual, área e área superior). Para Gerentes de Agência, a dimensão “individual” corresponde a 50% da avaliação e as demais dimensões equivalem a 25% cada uma. Já para os demais cargos, avalia-se apenas as dimensões “área” e “área superior”, cada uma correspondendo a 50% da avaliação. Ademais, informa que as notas atribuídas a cada dimensão são utilizadas no enquadramento em uma “grade”, que corresponde a uma certa quantidade de unidade, as quais, por sua vez, correspondem a um determinado valor calculado em função do Lucro Líquido. Cita exemplo em fl. 781.

Informa que, além do valor calculado nos termos indicados no parágrafo precedente, cada colaborador pode receber um incremento que varia de acordo com a Margem de Contribuição vinculada ao desempenho da agência ou área.

Afirma que seu PPR possui regras claras e objetivas devidamente evidenciadas em seus anexos (doc 3 da impugnação), as quais já teriam sido consideradas regulares por esta Corte nos autos dos processos 16327.007640/2010-74, 16327.001641/2010-19 e 16327.001642/2010-63.

Sintetizadas as razões da defesa nestes temas, importa rememorar como a Autoridade lançadora e a Decisão recorrida trataram da matéria:

**RELATÓRIO FISCAL** (fl. 371)

(...)

Fala-se reiteradamente em metas, objetivos, avaliação individual quantitativa e qualitativa, dentre outros, mas em nenhum momento são apresentadas as regras que permeiam esses conceitos, sendo impossível de se conhecer qual o esforço que será necessário o empregado empreender para receber a verba aqui estipulada, bem como a forma como será avaliado para tanto.

16 - Da Cartilha mencionada nas reuniões, que foi distribuída aos empregados quando da implementação do plano de PLR em 2001, da qual extraímos alguns trechos a serem analisados:

No item "Critérios Utilizados" da Cartilha temos:

j. *Avaliação do desempenho individual — Haverá duas variáveis, a qualitativa (25%) e a quantitativa (25%). A avaliação quantitativa leva em conta o desempenho perante os objetivos que lhe foram atribuídos pelo seu gestor. Já a qualitativa avalia as competências no desenvolvimento de suas funções.*

2. *Avaliação dos resultados coletivos — Aqui o que conta é o alcance das metas preestabelecidas para a sua área e a área imediatamente superior. Todos os funcionários terão acesso às metas e aos resultados das áreas por meio dos terminais eletrônicos ou dos gestores. No caso de não existirem metas quantificáveis na área do funcionário, serão adotadas as da área hierárquica imediatamente superior (para saber a quais áreas- seus resultados estarão atrelados, consulte a tabela nas páginas 12 e 13) Observe que 50% dos resultados dependem do seu desempenho individual e 50% do desempenho coletivo de áreas diretamente ligadas ao seu trabalho. E mesmo que você não atinja suas metas, nem a área a que pertence e a área hierárquica imediatamente superior, está garantido, como pagamento mínimo, o valor da PLR, estabelecida no Acordo Coletivo.*

Por sua vez, no item "Perguntas & Respostas" encontramos as seguintes questões:

3. Como funcionará o processo de avaliação do desempenho individual?

*O processo de Gestão de Desempenho começa com o acordo de metas, em que gestor e avaliado definem, juntos, o conjunto de objetivos que devem ser alcançados no período e as competências que o funcionário deve desenvolver.*

4. *Como você fica sabendo quais são suas metas? As metas individuais são definidas pelo gestor de cada funcionário, no início do ano.*

(...)

6. *Como saber quais serão as metas da área a que você pertence e da área hierárquica imediatamente superior, que influenciam a avaliação coletiva?*

*Você terá acesso às informações por meio de consulta direta aos terminais eletrônicos ou pelos gestores.*

(...)

9. *As metas são mensais, semestrais ou anuais?*

*Todas as metas são anuais, com apurações semestrais para a antecipação do pagamento doPPR.*

11. *E, se o Banco não atingir os resultados e o valor da Unidade for zero? Ainda assim, você receberá o valor garantido pela PLR conforme Acordo Coletivo.*

**DECISÃO RECORRIDA** (fl. 701)

Cabe observar, entretanto, que, no referido plano próprio, em sua Cláusula Quarta, consta apenas a informação de que o valor a ser recebido a título de PLR seria “aferido de acordo com o Lucro Líquido publicado no balanço patrimonial anual, a avaliação quantitativa e qualitativa de desempenho do empregado e o alcance de metas pré-estabelecidas para sua área e a área hierárquica imediatamente superior à sua”.

É de se destacar, aqui, que não são indicados, no instrumento em tela, os critérios de avaliação dos empregados e as metas que deveriam ser alcançadas, acordadas previamente, para que estes tivessem direito ao recebimento do benefício em questão, o que contraria o disposto no parágrafo 1º do artigo 2º da Lei n.º 10.101/2000.

A Impugnante faz menção a uma cartilha explicativa do PPR, que anexa, em cópia, às fls. 515 a 601, e a outras comunicações internas, e afirma que o PPR teria como base três dimensões de resultado, quais sejam individual, área e área superior e que as notas atribuídas a cada dimensão, utilizadas para o enquadramento do empregado em uma “grade” – correspondente a uma certa quantidade de unidades, com valor definido em função do lucro líquido – estariam relacionadas ao cumprimento das metas, sendo que as metas individuais seriam definidas entre funcionário e gestor através da ferramenta “SMART”, no início de cada ano, e as metas coletivas, relacionadas às dimensões “área” e “área superior”, constariam no “Sistema de resultados On Line – ROL”.

Do acima exposto, é possível extrair, então, as seguintes conclusões: (a) que as metas estabelecidas entre gestor e subordinado não integraram o Acordo do Plano de Participação nos Resultados – PPR, traduzindo-se em documentos/combinções apartados deste; (b) que, sendo os objetivos (metas) definidos anualmente pelo gestor de cada área, deste procedimento não participaram os representantes do sindicato dos empregados.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

XI – participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

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

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

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB n.º 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5ªRF (SC n.º 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

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

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei n.º 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto n.º 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto n.º 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50.

(grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei n.º 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade” o que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vejamos quais esses requisitos.

Dispõe textualmente a Lei nº 10.101/00:

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II convenção ou acordo coletivo.

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

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

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

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

...

Art. 3º ...

(...)

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

Da transcrição legal podemos deduzir que a Lei da PLR condiciona, como condição de validade do pagamento: i) a existência de negociação prévia sobre a participação; ii) a participação do sindicato em comissão paritária escolhida pelas

partes para a determinação das metas ou resultados a serem alcançados ou que isso seja determinado por convenção ou acordo coletivo; iii) o impedimento de que tais metas ou resultados se relacionem à saúde ou segurança no trabalho; iv) que dos instrumentos finais obtidos constem regras claras e objetivas, inclusive com mecanismos de aferição, sobre os resultados a serem alcançados e a fixação dos direitos dos trabalhadores; v) a vedação expressa do pagamento em mais de duas parcelas ou com intervalo entre elas menor que um trimestre civil.

Como ficou bem claro nos ensinamentos do Ilustre Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, não estamos diante de uma imunidade tributária, mas de uma isenção. Afinal, a Constituição Federal deixa para a lei o tratamento da matéria, resultando, portanto, em uma norma de eficácia limitada, cuja aplicabilidade dependia da emissão de normatividade futura, que veio a termo com a edição da Lei 10.101/00.

Por tudo que foi acima exposto, tendo claro viés remuneratório, já que decorre do cumprimento de metas e alcance de resultados, para fins de exclusão dos valores em questão do campo de incidência do tributo previdenciário, é indispensável que os pagamentos se fizessem nos estritos termos da lei.

Assim, a previsão Constitucional, por si só, não é suficiente para afastar a exigência fiscal que se baseia exatamente no descumprimento da legislação infraconstitucional de regência, a qual, para maior esclarecimento, oportuno rememorarmos os seus termos:

#### LEI 10.101/00

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

Nota-se que tal situação foi bem observada pelo legislador ordinário, que estabeleceu, logo no primeiro artigo da Lei 10.101/00, que a participação dos trabalhadores nos

lucros ou resultados da empresa, nos termos da previsão constitucional, seria regulada como *instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade*.

Não identifico mácula no Programa em tela quando se vale de instrumentos apartados para detalhamento de eventuais regras. A análise dos Anexos I, II e III, fls. 116 e ss, evidencia a forma de cálculo do montante a ser distribuído a título de PLR, dos quais é possível notar que o valor devido a cada colaborador está vinculado percentualmente ao alcance de metas individuais ou por área. Não obstante, não há efetiva indicação de quais seriam tais metas, mácula que alcança de igual modo o valor pago com base na CCT de fl. 208 e 218, o qual, frise-se, da leitura do Relatório Supra, da Decisão recorrida ou mesmo da peça recursal, não há indicação clara de que a exigência tenha incidido sobre tal montante. Ademais, em relação à CCT, evidente que o tratamento dado à PLR não estimula qualquer aumento de produtividade, já que o valor é devido qualquer que seja o resultado alcançado pela entidade.

Não se pode esquecer que a busca por um resultado positivo faz parte da essência de qualquer atuação empresarial regular, sendo certo que esta não se confunde com o incentivo à produtividade almejado pelo instituto da PLR, que representa um “esforço adicional” para fazer mais com o mesmo.

Como se viu nos excertos do Relatório supra e na Decisão recorrida acima atachados, em cotejo com os citados anexos e cartilha, o Programa em tela vale-se das metas regulares da instituição para, a partir do percentual alcançado definir o quanto seria devido a título de PLR.

Não obstante, não há, de fato, nos autos ou nos elementos que integram o ajuste, o apontamento claro de quais seriam estas metas, ou quais seriam os objetivos a serem alcançados para fazer jus à benesse.

Pelo contrário, há expressa indicação de que, em momento posterior, haveria uma espécie de *acordo de metas, em que gestor e avaliado definem, juntos, o conjunto de objetivos que devem ser alcançados no período* (variável quantitativa) *e as competências que o funcionário deve desenvolver* (variável qualitativa).

Assim, ainda que entenda que não haveria problemas na utilização de anexos ao Programa de PLR com estabelecimento de regras, são procedentes as acusações fiscais de que, neste caso, não houve definição prévia de regras claras e objetivas capazes de dar um norte à atuação do colaborador na busca pelo incremento à produtividade, indispensável para a preservação da essência do instituto e, naturalmente, para amparar a exclusão dos valores pagos a este título da base de incidência do tributo previdenciário.

Por fim, fica a ressalva de que os precedentes desta Corte não vinculam a presente análise, aplicando-se apenas aos casos tratados e às partes envolvidas nos respectivos processos

Assim, nego provimento do recurso neste tema.

#### **Da Impossibilidade de Equiparação das Reuniões Ocorridas em 2007 e 2008 a Novos PLR.**

No presente tema, a defesa se insurge contra as conclusões do Agente Fiscal, que considerou que o Programa originário, que foi elaborado no ano de 2001, teria sido alterado em reuniões realizadas em diversas datas posteriores, do que teria resultado em novos Programas, que, tal qual o originário, não teria observado os requisitos legais, já que não previu regras claras e objetivas, não houve participação da representação sindical, além de ter sido, para o ano em tela, concluído no curso do ano-calendário correspondente.

Afirma a peça recursal que tais reuniões se prestavam à análise dos pagamentos realizados em exercício passado e para debater pagamentos futuros, mantendo o canal de contato deliberativo entre empregado e empregador.

Que na reunião de 19/07/2007 restou expressamente aprovada proposta de manutenção do PPR vigente no ano anterior. Já nas reuniões de 07/08 e 21/09/2007, foi deliberada a manutenção do PPR nos mesmos moldes anteriores, conforme Atas correspondentes.

Assim, o Programa de Participação nos Lucros ou Resultados que fundamentou o pagamento da rubrica no período sob análise foi o PPR firmado em 2001.

Alega que a própria Decisão Recorrida reconhece que as reuniões em tela em nada alteraram o PPR 2001, mas entendeu que seu potencial de alteração já caracterizaria as reuniões como instrumentos autônomos.

Assevera, por fim, que é totalmente descabida a alegação contida no RF de que, na reunião de 27/03/2008, foi proposto e aprovado que 50% da PLR dos empregados da recorrente seriam transferidos para a remuneração mensal, sofrendo os encargos correspondentes, o que descaracterizaria a natureza jurídica do numerário, por violação ao disposto no art. 3º da Lei 10.101/00<sup>1</sup>. Que tal pleito foi acolhido por mera liberalidade e que não vicia o restante da PLR paga nos termos de seu PPR.

São estas, em resumo, as inquietações recursais neste tema, entende este Relator que é importante destacar que a correta avaliação quanto às alterações do PPR originário decorrentes das reuniões posteriores ficaria mais evidente se estivessem contidas nos autos todas as alterações levadas a termo entre os anos de 2001 e 2008, sendo certo que constam dos autos apenas Atas de reuniões levadas a termo a partir e julho de 2007.

Não obstante, não parece que o objeto das tais reuniões seja, tal qual alegou a defesa, para análise dos pagamentos realizados em exercício passado e para debater pagamentos futuros, pois é evidente que, já na Ata da reunião de 19/07/2007, o encontro serviu para avaliação dos resultados em relação ao exercício anterior, 2006, e para discussão das adequações necessárias para o exercício de 2007.

Após as reuniões levadas a termo em 2007, foi elaborado o PPR de 2007, o qual consta de fl. 138 a 184, que apresenta a estrutura do Plano, faz análise comparativa e apresenta propostas de adequações.

Assim, diante dos ajustes eventualmente ocorridos antes de 2007, ainda que não haja nos autos evidências de que tenha sido expressamente revogado o PPR de 2001, é fato que, em essência, cada plano anual corresponde a um outro ajuste e, ainda que seja a praxe do seguimento financeiro reeditar Programas anteriores, do que resulta o mecanismo sempre repetido de manutenção do modelo aplicado no ano anterior, mas não propriamente aquele originário, de 2001, o fato é que as reuniões servem sim para impor ajustes que demandam participação da representação sindical, pois acabam por tratar de temas caros para os interessados, como antecipação ou não de parcela, alteração de faixas de valores do lucro líquido ou de valor “alvo” da moeda, ou, ainda mais relevante, alteração do “valor da unidade” que, em 2007, passou a ser de R\$ 24,00, diferente dos R\$ 23,00 de 2006, vide fl. 149, ou dos R\$ 17,00

---

<sup>1</sup> Art. 3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

para 2001, fl. 118, todos temas que alteram os cálculos efetuados para se chegar ao valor devido a cada colaborador. Além de tudo, de forma absolutamente questionável, foi proposta a aprovada a conversão de 50% da PLR de determinada categoria para o Plano de Remuneração Mensal, fl. 193..

Vale destacar que, mesmo considerando estes “novos ajustes” formalizados nas reuniões levadas a termo a partir de 19/07/2007, é certo que estes conservam a mesma mácula que verificou no ajuste de 2001 em relação à definição de regras claras e objetivas.

O que se tem é que, quando o legislador definiu que o trabalhador poderia escolher seus representantes para compor a tal comissão e que um representante sindical deveria integrá-la, pretendeu mitigar o poder do capital sobre o trabalho, o que se mostra absolutamente prejudicado neste caso, em que há evidências em Ata de alteração unilateral de elementos componentes do cálculo da PLR.

A participação do Sindicato nos ajustes desta natureza objetiva criar uma espécie de paridade de forças que não seria possível se o empregador construísse o acordo somente com os funcionários. Muito embora haja nos autos elementos que apontem que o contribuinte formalizou convites para que tal entidade participasse efetivamente das reuniões, conforme se verifica, por exemplo, em fl. 619 e 634, tendo sido reservado, inclusive, espaço para assinatura nas citadas Atas, é inquestionável que a empresa, mesmo após cientificar o representante sindical de que sua presença seria necessária para fins de discussão do PLR, poderia se deparar com a impossibilidade de obrigar tal agente a exercer o seu mister, mas o mínimo que se poderia esperar é que esta recorresse aos termos do art. 4º, inciso I e II da referida lei 10.101/00<sup>2</sup>.

Portanto, no caso em apreço, em particular no que tange à participação do representante sindical nas negociações do PLR, não considero que os preceitos legais, frise-se, obrigatórios, tenham sido observados na elaboração do Programa de participação nos lucros do qual resultou a presente autuação.

Por fim, não parece crível que, diante da expressa previsão legal contida no art. 3º da Lei 10.101/01, segundo a qual *a participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado*, haja, no curso de uma reunião para tratar de PLR uma proposta para alterar os valores pagos a determinado seguimento, como forma de se alinhar ao mercado, do que resultaria a conversão de 50% da PLR para o Programa de Remuneração Mensal, proposta esta devidamente aprovada sem a participação do representante sindical (vide Ata de fl. 193), do que resta a constatação de que tais valores nunca foram de fato PLR, mas remuneração disfarçada, em completo desvirtuamento do instituto.

Assim, não identifico ajustes a serem feitos na Decisão recorrida nesta matéria, razão pela qual nego provimento às alegações recursais neste tema

### **Da Higuez da PLR Paga com Base em Instrumentos Distintos.**

O recorrente insurge-se contra o entendimento da Fiscalização sobre a impossibilidade de utilização de mais de um instrumento para pagamento de PLR.

---

<sup>2</sup> Art. 4o Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - mediação;

II - arbitragem de ofertas finais, utilizando-se, no que couber, os termos da Lei no 9.307, de 23 de setembro de 1996.

Sobre o tema, desnecessárias maiores considerações, já que se trata de matéria pacificada nesta Turma de Julgamento.

Assim dispõe a Lei 10.101/00:

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

(...)

§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de **planos** de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, **poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas** de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

O excerto acima não deixa dúvida alguma sobre a possibilidade de manutenção de mais de um plano de PLR, podendo ou não os valores envolvidos serem compensados.

Assim, neste ponto, tem razão a defesa, do que se extrai a improcedência da acusação fiscal em testilha.

#### **Da Ausência de Caráter substitutivo ou de complemento da remuneração**

Neste tema, a defesa apresenta suas inquietações acerca da alegação fiscal de que a discrepância entre valores pagos e o salário base de alguns empregados, afirmando que a Lei 10.101/00 não faz qualquer ressalva sobre limites a serem observados.

Sustenta que, não havendo previsão legal que estabeleça limites aos pagamento da PLR, não se pode admitir sua desnaturação em decorrência de uma suposta discrepância de valores em relação ao salário do empregado.

Sintetizadas as razões da defesa, tal como bem avaliou a Decisão recorrida, não houve qualquer alegação da Fiscalização de que a discrepância dos valores pagos aos colaboradores em relação ao seu trabalho caracterizaria desvirtuação do Programa ou substituição/complemento de remuneração, mas tão só que a existência, nos programas formalizados, de duas “castas” de empregados o que, dadas as suas peculiaridades, apresentaria características de renda variável.

Portanto, a questão em tela foi posta como um mero indício de que havia pagamento de remuneração travestida de PLR, o que, aparentemente, se confirma pela decisão de reverter parcela do valor da participação para a remuneração mensal.

Assim, não identifico qualquer mácula no lançamento ou na decisão recorrida no presente tema.

#### **Conclusão: Da Improcedência da Desqualificação da PLR Intentada pela D. Autoridade Fiscal.**

A defesa sustenta que todos os fundamentos utilizados pela Fiscalização foram devidamente refutados e, assim, tendo havido lucro no período e ocorrido a efetiva negociação entre empresa e os trabalhadores, a inobservância de meras formalidades não descaracteriza a natureza jurídica das verbas pagas a este título.

Sendo estas, em apertada síntese, as considerações recursais neste tópico, resta evidente, por tudo até aqui exposto, que as máculas apontadas pela Fiscalização foram, em sua maioria, consideradas por este Relator procedentes.

O papel do Agente Fiscal, do qual não pode se afastar, sob pena de responsabilidade funcional<sup>3</sup>, é a verificação do cumprimento dos requisitos fixados pela legislação para gozo do benefício fiscal.

Assim, não observados os requisitos constantes da legislação de regência para fazer jus à exclusão da base de cálculo do tributo previdenciário, não há de se falar em natureza jurídica de PLR, já que, como já dito alhures, a essência dos valores pagos a este título é contraprestacional e, assim, não sendo observados os requisitos legais para fruição do benefício fiscal, deve-se aplicar a regra geral, que é a tributação.

### **Da Natureza de Gratificação Não Habitual dos Pagamentos Autuados – Não Incidência Previdenciária.**

Neste tema, a defesa busca demonstrar que os pagamentos a este título são eventuais e não habituais, o que, da mesma forma, afastaria a incidência tributária em razão do previsto no art. 28, §9º, “e”, 7º da Lei 8.212/91<sup>4</sup>.

Sendo este o cerne das alegações recursais neste tópico, não há necessidade de maiores considerações por parte deste Conselheiro, já que a verba em tela, além de corresponder a uma contraprestação pelo serviço prestado, apresenta evidente caráter habitual, tanto é assim que a alegação recursal é de que o documento que lhe daria lastro foi elaborado no curso do ano de 2001, sendo reproduzido nos anos posteriores.

A característica de eventual é aquela que se contrapõe ao habitual e está relacionada a uma parcela incerta, não esperada, o que não se encaixa no caso sob apreço, em que os colaboradores já têm como certo o pagamento do numerário todos os anos.

Assim, nada a prover neste tema.

### **Da necessária Exclusão da Penalidade por Descumprimento de Obrigação Acessória.**

#### **Do Equívoco Quanto ao Valor-Base da Multa Imposta**

#### **Da Necessária Aplicação da Retroatividade Benigna da Lei 11.941/09**

A defesa relembra que lhe foi imposta multa por apresentação de declaração inexata em razão dos pagamentos efetuados a título de PLR, verbas que considera não tributáveis e, assim, restaria improcedente o alegado descumprimento. Assim, não haveria descumprimento de obrigação acessória se o contribuinte declarou o que entendia devido e, em caso de

---

<sup>3</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

<sup>4</sup> Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

(...)

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

(...)

e) as importâncias:

(...)

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

discordância do entendimento fiscal até se poderia cobrar o tributo principal, mas jamais a exigência acessória.

Sustenta que o cálculo da exigência foi apurado com base em Portaria Interministerial editada em momento posterior à ocorrência dos fatos geradores relacionados

Por fim requer que seja reavaliada a análise sobre a retroatividade benigna das penalidades previstas na MP 449/08.

Sendo este o cerne dos argumentos expostos pela defesa nestes temas, quanto à multa aplicada, mister rememorar sua fundamentação legal:

Lei 8.212/91:

Art. 32. A empresa é também obrigada a: (...)

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. (Incluído pela Lei 9.528, de 10.12.97) (...)

§ 5º A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos 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 incluído pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

Ora, se a penalidade decorre da apresentação de GFIP com **dados não correspondentes**, a única medida capaz de ensejar a não aplicação de tal penalidade é se, no curso do litígio administrativo, reste improcedentes as acusações fiscais relativas ao descumprimento de obrigação principal, o que não é o caso dos autos, já que, pelo acima exposto, há máculas no Programa que evidenciam a natureza tributável dos valores pagos a título de PLR.

A citada “não correspondência” deve ser avaliada a partir do juízo feito pela Autoridade lançadora do que deveria ter sido oferecido à tributação e não foi, já que a penalidade em tela decorre exatamente da falta de declaração de dados relacionados a fatos geradores ocorridos e não somente aqueles considerados pelo contribuinte como corretos.

Quanto ao Valor-Base da multa imposta, não procedem os apelos recursais, já que, conforme bem pontuado pela Decisão recorrida, deve ser considerado o valor vigente na data da lavratura do auto de infração, tal como prescrito pelo §8º do art. 32 da Lei 8.212/91<sup>5</sup> c/c o art. 102 da mesmo diploma e, ainda com o §2º do art. 284 do Decreto 3.048/99<sup>6</sup>

Já no que tange à retroatividade benigna, cumpre trazer à balha quadro comparativo da legislação que rege a matéria, com as alterações das Lei nº 9.528/1997, 9.876/99 e 11.941/09:

LEGISLAÇÃO ANTERIOR	LEGISLAÇÃO NOVA
<u>Lei 8.212/91:</u>	<u>Lei 8.212/91:</u>
Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)	Art. 32. <u>A empresa é também obrigada a:</u> (...)
IV - <u>informar mensalmente</u> ao Instituto Nacional	IV - <u>declarar à Secretaria da Receita Federal do Brasil</u> e

<sup>5</sup> § 8º O valor mínimo a que se refere o § 4º será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

<sup>6</sup> Art. 284. A infração ao disposto no inciso IV do caput do art. 225 sujeitará o responsável às seguintes penalidades administrativas: (...)

§ 2º O valor mínimo a que se refere o inciso I será o vigente na data da lavratura do auto-de-infração.

<p>do Seguro Social-INSS, por intermédio de documento a ser definido em regulamento, <u>dados relacionados aos fatos geradores de contribuição previdenciária</u> e outras informações de interesse do INSS. (...)</p> <p>§ 4º <u>A não apresentação</u> do documento previsto no inciso IV, independentemente do recolhimento da contribuição, <u>sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente a multa variável</u> equivalente a um multiplicador sobre o valor mínimo previsto no art. 92, em função do número de segurados, conforme quadro abaixo:</p> <p>§ 5º <u>A apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada</u>, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.</p> <p><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).</a></p>	<p>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;</p> <p>Art. 32-A. <u>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</u> ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e <u>sujeitar-se-á às seguintes multas:</u></p> <p>I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e</p> <p>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.</p> <p><a href="#">(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).</a></p>
---	---

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

Portaria Conjunta PFGN;RFB nº 14/2009

(...)

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

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

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

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

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

Tais conclusões foram amplamente acolhidas no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o qual, ainda, sedimentou seu entendimento no sentido de que, embora a antiga redação dos artigos 32 e 35, da Lei nº 8.212, de 1991, não contivesse a expressão “lançamento de ofício”, o fato de as penalidades serem exigidas por meio de Auto de Infração e NFLD não deixaria dúvidas acerca da natureza material de multas de ofício de tais exações.

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

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

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

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

**Súmula CARF nº 119**

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

Lei nº 8.212, de 1991, que prevê a multa de, pelo menos, 75%, apenas aos fatos geradores posteriores ao início de sua vigência.

Por outro lado, no caso dos autos, deve-se destacar, ainda, que na vigência da legislação anterior, havia previsão de duas penalidades, uma de mora, esta já tratada no parágrafo precedente, e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória, esta prevista no art. 32, inciso IV, §§ 4º e 5º, em razão da não apresentação de GFIP ou apresentação com dados não correspondentes aos fatos geradores, imposições que, a depender o caso concreto, poderiam alcançar a alíquota de 100%, sendo certo que tal penalidade não foi objeto do citado Parecer SEI 11315/2020.

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

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

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

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

Assim, temos as seguintes situações:

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

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

Portanto, no caso em apreço, impõe-se afastar a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, devendo ser aplicada, no caso de descumprimento de obrigação principal, a retroatividade benigna a partir da comparação, de forma segregada, entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por

descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com o que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

### **Da Indevida Aplicação de Juros de Mora sobre a Multa de Ofício.**

O próprio título dado pela peça recursal ao presente tema já sintetiza adequadamente o intento do contribuinte, o qual se mostra improcedente, já que a questão da incidência da correção da multa de ofício pela taxa Selic é tema sobre a qual o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou uniforme e reiteradamente tendo, inclusive, emitido Súmula de observância obrigatória, nos termos do art. 72 de seu Regimento Interno, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda n.º 343, de 09 de junho de 2015, cujo conteúdo transcrevo abaixo:

#### **Súmula CARF n.º 108**

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Assim, nada a prover neste tema.

#### **Conclusão:**

Assim, tendo em vista tudo que consta nos autos, bem assim na descrição e fundamentos legais que integram do presente e considerando que a mácula apontada pela fiscalização considerada improcedente neste voto (mais de um instrumento de PLR) não altera a conclusão quando à incompatibilidade da PLR à legislação de regência, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação da retroatividade benigna, no caso descumprimento de obrigação principal, mediante a comparação entre as multas de mora previstas na antiga e na nova redação do art. 35 da lei 8.212/91. Já em relação à multa por descumprimento de obrigação acessória a que alude os §§ 4º e 5º, inciso IV, do art. 32 da Lei 8.212/91, para fins de aplicação da norma mais benéfica, esta deverá ser comparada com a que seria devida a partir do art. 32-A da mesma Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo