



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

**Processo n°** 16327.720073/2013-00  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2301-004.320 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 11 de fevereiro de 2015  
**Matéria** CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA  
**Recorrente** AYMORÉ CRÉDITO FINANCIAMENTO E INVESTIMENTO S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009, 01/12/2009 a 31/12/2009

AI DEBCAD sob n° 51.017.5198 e 51.017.5201

Consolidados em 24/01/2013.

DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA COBRANÇA SOBRE OS PAGAMENTOS EFETUADOS EM 12/2009.

Não merece prosperar a alegação da Recorrente no sentido de que os pagamentos realizados a título de PLR em 12/2009 não poderiam integrar os AI's em tela, por ausência de fundamentação, eis que o fundamento do auto de infração é o descumprimento dos requisitos previstos na Lei n° 10.101/00.

**NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PAGAMENTOS DE PLR (ESPECÍFICO - PPR) - DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS**

As regras, segundo legislação têm que ser claras e objetivas, estando firmado no próprio acordo. E, não é suficiente a existência de o rol de requisitos e condições, bem como as metas inegáveis, e ou elaboração de cartilha explicativa sem que acuda o que determina o artigo 2º, parágrafo 1º da Lei n.º 10.101/2000.

Os instrumentos decorrentes da negociação entre empregado e empregador devem 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.

A Lei n° 10.101/00 **determina e impõe** às partes legitimidades para a elaboração do acordo (empregador e empregados) e a obrigatoriedade na utilização dos critérios nela arrolados, com observância a regras claras e objetivas

### DA DISCREPÂNCIA DOS VALORES PAGOS, EM QUANTIDADE DE SALÁRIOS, PARA OS EMPREGADOS

As empresas podem traçar metas diferentes para funcionários, gerentes e altos executivo ao elaborar o seu PLR, desde que estejam previstas em convenção e ou acordo coletivo.

Não há óbice em lei que não permita traçar metas diferenciadas.

### DESCABIMENTO DA EQUIPARAÇÃO DAS REUNIÕES OCORRIDAS EM 2007 E 2008 A UM “NOVO PPR”/ BEM COMO DA INTIMAÇÃO AO SINDICATO EM TODAS ESTAS REUNIÕES E O SEU NÃO COMPARECIMENTO

Acordo pré-existente, onde há reuniões para anual com os representantes das partes, com fim de discussão e eventuais adequações do PPR aos exercícios em questão, não podem serem equiparados a novos Acordos Coletivos de Trabalho que teriam substituídos o PPR.

Não havendo revogação da PPR pré-existente, ajustando as adequações, em valia está o plano antes elaborado

### DA POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DO PPR COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS.

Não há óbices à existência de Convenção Coletiva, bem como Acordo de PLR eventualmente existentes ao mesmo tempo como fundamento para se considerar desrespeitada a Lei nº 10.101/00. Até porque o § 3º do artigo 3º da citada lei admite a compensação entre acordos próprios e aqueles previstos em acordo ou convenção coletiva.

Não sendo óbice a implementação do PLR a concomitância entre Convenção Coletiva e Acordo de PLR. Deste que respeitado a legislação de regência.

### MULTA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A análise da multa mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, deverá ser realizada mediante confronto entre a penalidade prevista no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430, de 1996, introduzida pelo art. 35-A da Lei 8.212, de 1991, e o somatório das penalidades aplicadas com base na legislação vigente à época do fato gerador, a saber: multas pelo descumprimento de obrigações acessórias, nos moldes do art. 32, §§ 4º a 6º, da Lei nº 8.212, de 1991, e a multa do art. 35, inciso II, desta mesma Lei, imposta na autuação correlata pelo descumprimento de obrigação principal.

### DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Fundamento Legal do Débito que não determina a incidência de juros sobre a multa de ofício, não há de ser reformado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado: I) Por unanimidade de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, com a manutenção parcial do crédito, para excluir do lançamento as contribuições oriundas da convenção coletiva que trata de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento parcial ao recurso, para exclusão do motivo de ausência de isonomia nos pagamentos relativos ao

pagamento da verba PLR, no plano específico da contribuinte, nos termos do voto do Relator; c) em negar provimento ao recurso nas demais alegações da recorrente, nos termos do voto do Relator; II) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso, na questão da aplicação da multa de ofício, a fim de que se verifique, na execução do julgado, para efeitos do Art. 106, do CTN, com a aplicação do cálculo mais benéfico, as penalidades que o sujeito passivo poderia sofrer na legislação anterior (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), com as penalidades determinadas atualmente pelo Art. 35-A da Lei 8.212/1991 (créditos incluídos em autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e principal), nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antônio de Souza Correa e Manoel Coelho Arruda Júnior, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente, e o Conselheiro Natanael Vieira dos Santos, que limitava a presente multa a 75% (setenta e cinco por cento); b) em negar provimento, com a conseqüente manutenção integral do crédito, em relação às exigências de contribuições oriundas de pagamento de PLR por plano específico, pela ausência de participação de entidade sindical na elaboração e manutenção dos programas de PLR, nos termos do voto do Relator; Vencidos os Conselheiros Natanael Vieira dos Santos, Cleberon Alex Friess e Manoel Coelho Arruda Júnior, que davam provimento ao recurso nesta questão; III) Por maioria de votos: a) em negar provimento ao recurso, com a manutenção integral do crédito, em relação às exigências de contribuições oriundas de pagamento de PLR por plano específico, na questão relativa à ausência de regras claras e objetivas, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que dava provimento ao recurso nesta questão. Sustentação oral: Luiz Eduardo de Castilho Giroto. OAB: 124.071/SP. Redator: Cleberon Alex Friess.

*(assinado digitalmente)*

MARCELO OLIVEIRA – Presidente

*(assinado digitalmente)*

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

*(assinado digitalmente)*

CLEBERSON ALEX FRIESS - Redator designado

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Marcelo Oliveira (Presidente), Daniel Melo Mendes Bezerra, Cleberon Alex Friess, Natanael Vieira dos Santos, Manoel Coelho Arruda Junior e Wilson Antonio de Souza Correa

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração lavrado à constituição de crédito tributário previdenciário relativo às contribuições sociais devidas pela empresa à Seguridade Social, e ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa e riscos ambientais do trabalho — GILRAT, bem como as contribuições destinadas a outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações de seus segurados empregados referente ao PLR – Participação nos Lucros e/ou Resultados.

O presente PAF é composto por dois AI's, sendo eles:

1. DEBCAD nº 51.017.5198 AIOP – no montante de R\$10.752.795,32 (dez milhões, setecentos e cinquenta e dois mil e setecentos e noventa e cinco reais e trinta e dois 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 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 01/2009 a 03/2009, e 12/2009;
2. DEBCAD n.º 51.017.5201, no montante de R\$ 1.235.427,52 (um milhão, duzentos e trinta e cinco mil e quatrocentos e vinte e sete reais e cinquenta e dois centavos), consolidado em 23/01/2013, referente a contribuições destinadas a terceiros – Salário Educação e Inca – 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 01/2009 a 03/2009, e 12/2009.

Alega em síntese o Relatório Fiscal que: (i) o PPR não possuía regras claras e objetivas quanto a fixação dos direitos substantivos da participação, nem quanto aos mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; (ii) As reuniões celebradas entre os representantes do empregador e dos empregados, onde se discutiu a necessidade de eventuais alterações nos termos do PPR, equiparar-se-iam a novos Acordos Coletivos de Trabalho e, como tal, teriam descumpridos os requisitos previstos pela Lei nº 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 outras; (iii) Que a Recorrente efetuou pagamento de PLR com base em instrumentos de formalização de acordos de PLR distintos, quais sejam, CCT e acordo próprio (PPR), o que seria vedado pela Lei nº 10.101/00; (iv) haveria discrepância injustificada entre os valores de PLR pagos

Finalmente, quanto a multa, esclarece a Autoridade Lançadora, que a multa lançada em ambos os autos de infração que integram o presente processo – multa de ofício de 75% tem seu suporte legal no artigo 35ª da Lei n.º 8.212, de 24/07/1991, incluído pela Medida Provisória (MP) n.º 449, de 03/12/2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27/05/2009, combinado com o artigo 44, inciso I da Lei n.º 9.430, de 27/12/1996, na redação dada pela Lei n.º 11.488, de 15/06/2007, em observância ao disposto no artigo 144, “caput” do Código Tributário Nacional (CTN), sendo tais dispositivos legais, aos quais a autoridade administrativa se encontra vinculada.

Devidamente noticiada do lançamento, apressou-se em impugnar, com suas razões, cujas quais não foram suficientes para modificarem o lançamento.

Em 20 de maio de 2013 tomou ciência da decisão de piso e no dia 18 de junho do mesmo ano aviou o presente remédio recursivo alegando: PRELIMINARMENTE: a) da necessidade de cancelamento da cobrança sobre os pagamentos efetuados em 12/2009. MÉRITO: i) não incidência de contribuição previdenciária sobre pagamentos de PLR; ii) periodicidade prevista na Lei 10.101/00; iii) do descabimento da equiparação das reuniões ocorridas em 2007 e 2008 a um “novo PPR”; (iv) da possibilidade de pagamento do PPR com base em instrumentos distintos; (v) da existência de regras claras e objetivas; (vi) da ausência de prejuízo a natureza de PLR pela mera discrepância entre os valores paos a diversos empregados vii) da multa e, viii) não incidência de juros sobre multa de ofício.

É a síntese do necessário.

## Voto Vencido

Conselheiro WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA – Relator

O presente Recurso Voluntário acode os pressupostos de admissibilidade, inclusive a tempestividade, razão pela qual, desde já, dele conheço.

Passo para análise das razões.

### PRELIMINARES

DA NECESSIDADE DE CANCELAMENTO DA COBRANÇA SOBRE OS PAGAMENTOS EFETUADOS EM 12/2009.

Não merece prosperar a alegação da Recorrente no sentido de que os pagamentos realizados a título de PLR em 12/2009 não poderiam integrar os AI's em tela, por ausência de fundamentação.

Nesse sentido, peço vênia para acompanhar e transcrever integralmente a decisão de 1ª instância, in verbis:

“A empresa sustenta, em sua defesa, no caso, que tais valores não se refeririam à PLR de 2008, paga conforme o PPR vigente no ano calendário 2008, desqualificado, pela fiscalização, por estar em desacordo com a Lei n.º 10.101/2000, mas à antecipação da PLR de 2009, conforme se poderia verificar na “Relação valores pagos a título de participação nos lucros, em desacordo com a legislação”, de fls. 247 a 341, na qual se informaria que todos os pagamentos de 12/2009 teriam sido efetuados sob a rubrica “505

Cabe observar, aqui, que, no Relatório Fiscal, de fls. 358 a 377, constam as informações a seguir transcritas.

(...)

#### 2. Dos Fatos

*Foi solicitado 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. Da documentação e esclarecimentos prestados, esta auditoria concluiu que o pagamento da PLR está sujeita à tributação para a Previdenciária Social.*

(...)

*A regulamentação da participação nos lucros ou resultados PLR deu se com a edição da Medida Provisória n.º 794, de 29 de dezembro de 1994, e as que se lhe seguiram reeditando a matéria, as quais foram finalmente convertidas na Lei n.º 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que disciplina a PLR da empresa estabelecendo os requisitos necessários para que a desvinculação da remuneração ocorra...*

(...)

*"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".

(...)

"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 periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil".

(...)

(...)

Da utilização de dois acordos:

A legislação é clara ao determinar a forma de pagamento de 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; conforme Art. 2º da Lei nº 10.101/2000...

(...)

Entretanto, a AYMORÉ 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.

(...)

Cumprir mencionar, também, que, no Termo de Início de Procedimento Fiscal, de fls. 05 a 06, a empresa foi intimada a apresentar, entre outros, os seguintes documentos:

(...)

Prazo de 10 dias úteis, referente ao período de apuração de 01/2008 a 12/2009:

Acordos, convenções e dissídios coletivos;

(...)

Regulamento da participação nos lucros ou resultados – PLR; e

(...)

Sendo assim, não há que se falar no cancelamento da cobrança de contribuições pagas em 12/2009, pois o fundamento do auto de infração é o descumprimento dos requisitos previstos na Lei nº 10.101/00.

## MÉRITO

### NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE PAGAMENTOS DE PLR – DAS REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

Discorre historicamente do caminho legal traçado pela regulamentação do PLR, dizendo que não se pode exigir contribuição previdenciária em pagamentos realizados à título de PLR, por afronta legal e constitucional.

Segundo alega a Recorrente, mesmo que a Carta Maior e a Lei permitissem a exigência, assim não poderia ocorrer, eis que a natureza do pagamento do PLR não é remuneratória.

Colaciona Jurisprudência sobre o assunto. Diz estar em plena sintonia com as exigências de lei e da Constituição, não cabendo ao Fisco implementar novas regras.

Segundo ela, num quadro elucidativo, cumpriu as regras da lei, mormente no que tange a elaboração de regras claras e objetivas, pois os critérios foram bem delineados e que suas avaliações eram justas na medida que não havia distinção entre qualquer funcionário.

Em que pese os declarados pela Recorrente: i) o fato de se verificar que no plano de PPR, consta o rol de requisitos e condições, bem como as metas, cujo o cumprimento conferia o direito ao recebimento de PLR conforme se infere da clausula quarta, em que cada parágrafo define um elemento do PPR; ii) a cartilha explicativa que fora disponibilizada, a todos os seus empregados, demonstrando a metodologia de cálculo da PLR, a fim de aclarar quaisquer dúvidas sobre o tema, que os critérios, metas e forma de cálculo da PLR; iii) que o PPR tem 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. Não vislumbro clareza e objetividade nas regras e metas.

Não vislumbro a existência de regras claras e objetivas no PPR, conforme determina o artigo 2º, parágrafo 1º da Lei n.º 10.101/2000, uma vez que dos instrumentos decorrentes da negociação entre empregado e empregador deveriam 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”. (Lembrando que o acordo é de 2001, com possibilidade anual de revisão)

A Lei nº 10.101/00 não apenas exemplifica alguns critérios por meio dos quais poderão ser aferidas a participação do empregado, tais como, lucro, índices de resultado, prazos e outros quejandos, **mas determina e impõe** às partes legitimidades para a elaboração do acordo (empregador e empregados) a obrigatoriedade na utilização dos critérios nela arrolados.

Assim, como dito acima, em que pese: i) cartilhas elucidativas; ii) a declaração da Recorrente de individualização na premiação; iii) premiação no setor. Faltou clareza nas regras e objetividade nas metas, quanto aos planos próprios.

Sem razão a Recorrente.

#### DA DISCREPÂNCIA DOS VALORES PAGOS, EM QUANTIDADE DE SALÁRIOS, PARA OS EMPREGADOS

Segundo o entendimento deste Julgador e de muitas Turmas deste Colegiado, as empresas podem traçar metas diferentes para funcionários, gerentes e altos executivo ao elaborar o seu PLR, desde que estejam previstas em convenção e ou acordo coletivo.

Recentemente o nobre Conselheiro Damião Cordeiro de Moraes exarou um voto esclarecendo que não há impedimento na lei de regência impedindo tal diferenciação de empregados, onde se discutia um caso trazido por um contribuinte fabricante de persianas e cortinas, onde com ele coaduno.

Coaduno com tal pensamento, em que pese o fato de aqui não estar se tratando de diferenciação por cargo, mas sim pela diferenciação pela avaliação, que tem natureza semelhante e na legislação de regência não há óbice. A diferença da avaliação tomada por uns funcionários os elevaram a patamares de recebimentos altos, o que permissível na legislação, porque não impede a legislação de regência tal ocorrência. Apesar de estranho um recebimento de 1.000% maior que o salário, por exemplo, mas, seja como for, não há imperfeição legal.

Com razão a Recorrente.

## DESCABIMENTO DA EQUIPARAÇÃO DAS REUNIÕES OCORRIDAS EM 2007 E 2008 A UM “NOVO PPR”/ BEM COMO DA INTIMAÇÃO AO SINDICATO EM TODAS ESTAS REUNIÕES E O SEU NÃO COMPAREIMENTO

Importante registrar que as reuniões realizadas em 19/07/2007, 07/08/2007, 21/09/2007, 23/03/2008, 16/07/2008 e 26/11/2008, entre os representantes da Recorrente e os representantes de seus funcionários, para a discussão da necessidade de eventuais adequações do PPR aos exercícios em questão, não podem ser equiparados a novos Acordos Coletivos de Trabalho que teriam substituídos o PPR

E notável verificar que não se constituíram em novos planos de PLR, sendo mantido aquele originalmente fixado entre empregador e empregados, com a participação do sindicato, em 2001.

No que pese, para amparar tal argumentação, é importante ressaltar que, em momento algum, foi deliberado nessas reuniões a revogação do PPR seja parcial ou integral.

A própria D. Autoridade Julgadora reconhece que o PPR não foi alterado pelas supracitadas reuniões conforme acórdão recorrido no qual peço vênia para transcrever:

“(..) Não importa que não tenham sido introduzidas alterações no acordo de 2001.”

Ademais, ainda que se entenda que seria necessário a participação do Sindicato nas referidas reuniões, conforme documentação juntada na Impugnação, a Recorrente enviou Notificações solicitando a participação do Sindicato restando todas elas infrutíferas.

A convocação do sindicato para a participação da negociação das regras do PPR foi, inclusive, reconhecida no próprio Relatório Fiscal, cujo trecho segue abaixo transcrito:

(...) Está nas palavras do Senhor Renato Franco Correa da Costa que disse que manteve contato com os Representantes do Sindicato, informando sobre o teor da primeira reunião, renovou o convite para a participação(...)

Em que pese constar indicação de que a Recorrente intimou por várias vezes o sindicato da categoria e este não compareceu nas reuniões definidoras de PLR, deveria ter usado meios mais eficazes para fazer valer a lei de regência.

Os indicativos de intimação constante nos autos não são assazes para autorizar a realização de reunião de PLR sem a participação do sindicato, porque outros meios, poderiam ser utilizados, tais como denuncia na DRT, MPFT e outros órgãos, que não o fez, não se desincumbindo de sua responsabilidade.

Entendo sem razão a Recorrente.

## DA POSSIBILIDADE DE PAGAMENTO DO PPR COM BASE EM INSTRUMENTOS DISTINTOS.

Não vejo óbices à existência de Convenção Coletiva, bem como Acordo de PLR eventualmente existentes ao mesmo tempo como fundamento para se considerar desrespeitada a Lei nº 10.101/00. Até porque o § 3º do artigo 3º da citada lei admite a compensação entre acordos próprios e aqueles previstos em acordo ou convenção coletiva.

Logo a norma jurídica admite expressamente a coexistência de ambos. Isto, porque, em geral as Convenções Coletivas não têm o condão de considerar as peculiaridades próprias de cada empresa da categoria econômica representada, estabelecendo, no mais das vezes, regras gerais de PLR. Do contrário, os Acordos de PLR, entabulados entre representantes dos empregadores e dos empregados, com a presença do sindicato da categoria, levam em conta outras metas ou resultados de maior interesse das partes, sendo inclusive mais benéficas aos empregados.

É certo que o artigo 620 da CLT considera a prevalência das condições estabelecidas em convenção coletiva quando mais favoráveis àquelas previstas em acordo. Contudo, no caso da PLR a situação é diferente, pois os acordos firmados pelas partes têm sido mais benéficos e capazes de determinar uma maior integração entre capital e trabalho, já que as metas específicas das empresas sendo atendidas culminam com uma participação maior dos empregados, inclusive financeiramente.

Assim, não sendo óbice a implementação do PLR a concomitância entre Convenção Coletiva e Acordo de PLR. Deste que respeitado a legislação de regência.

No caso em análise, o que determinou a desconsideração do PLR foi a ausência de regras claras e objetivas e a estipulação de metas, bem como mais de um pagamento por semestre.

No caso em tela, não olvidemos que as regras do PLR por muito anos vigia e foi celebrada no sindicato e por isto não há que se falar em ausência da classe representante dos trabalhadores, como manda a legislação de regência.

Quanto as regras claras e objetivas, vejo que o PLR original não contraria a legislação, pois não vejo obscuridade nas regras e tão pouco vislumbro ausência de objetividade. REstando bem claro nesta assentada que as regras do PLR não eram os mesmos dos PPR's.

E quanto a periodicidade, necessário esclarecer que o PLR era previsto pagamento em conformidade com a legislação de regência, ou seja, a cada semestre civil. O que de fato ocorreu. Os pagamentos outros existentes são referentes as outras PPR's, cujas quais mantenho em lançamento.

Portanto, não vislumbrando anomalia na PLR, excluindo-a do lançamento.

#### DA MULTA

Tenho que 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.

Entretanto, tenho que não foi utilizado o bom critério, no caso, eis que a retroatividade benigna a Autoridade Fiscal comparou 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.

Para realizar a comparação não há de 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%.

Tenho que o exame da retroatividade benigna deve se limitar 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.

Veja que a entrega de GFIP com omissões/incorrecções 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 passou 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.

Já no que se refere à multa por descumprimento de obrigação principal, o raciocínio é 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 deve ocorrer sem a interferência da multa decorrente de lançamento de ofício de obrigação tributária, cuja vigência se deu para os lançamentos previdenciários, apenas a partir de dezembro de 2008 (artigo 35<sup>A</sup> da Lei n.º 8.212/91).

O artigo 35 da Lei n.º 8.212/91 foi 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 estabelece 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.

A hipótese então presente no inciso II do artigo 35 da Lei n.º 8.212/91, que instituiu 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.

O atraso de pagamento de crédito tributário incluído em notificação fiscal de lançamento deixou 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 retroage para alcançar fato pretérito.

Assim, concluo que a retroatividade benéfica da aplicação multa, evitando aplicações diferentes de dispositivos apesar de mais lógico, não me parece mais benéfico ao Recorrente, e julgo a melhor ou mais benéfica fórmula a aplicação do artigo 61 da Lei 9.430/96 para todo o período.

#### DA NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Segundo o FLD – Fundamento Legal do Débito não há incidência de juros sobre a multa de ofício, como alega a Recorrente, mas tão somente juros sobre a contribuição, o que devido e permissível por lei.

Assim, também não assiste razão a Recorrente, pois não houve lançamento de juros sobre a multa de ofício, até porque não existe previsão legal para esta ocorrência, o que poderá ser anatematizado pela Recorrente em caso de execução, através de remédio próprio com a demonstração numérica, o que não comporta nesta fase.

#### CONCLUSÃO

Diante do exposto tenho que o Recurso aviado encontra-se em consonância com a legislação processual, razão pela qual dele conheço, para no mérito DAR PARCIAL PROVIMENTO, para, 1) quanto a aplicação da multa, para pajear o artigo 106, II, C do CTN, julgo a mais benéfica a imposta no § 2<sup>a</sup> do artigo 61 da lei 8.212/91; 2) para excluir do lançamento os pagamentos realizados pela PLR celebrada através de CCT.

É como voto.

WILSON ANTONIO DE SOUZA CORRÊA - Relator

*(assinado digitalmente)*

## Voto Vencedor

Conselheiro Cleberson Alex Friess, Redator designado

Peço licença ao nobre relator para divergir quanto ao critério a ser utilizado para aplicar, em relação à multa, a retroatividade benigna expressa no art. 106, inciso II, alínea "c", da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN).

2. Em face às alterações promovidas na Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, há que se verificar, em matéria de penalidade relacionada a infrações anteriores a 12/2008, a situação mais favorável ao sujeito passivo.

3. Sob a égide da legislação vigente à época da autuação, a não apresentação ou apresentação com incorreções da Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP), independentemente da existência ou não de tributo a recolher, resultava em imposição de multa com fundamento no art. 32, inciso IV, e §§ 4º a 6º, da Lei nº 8.212, de 1991. Penalidade, portanto, relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

4. Na hipótese de se verificar na ação fiscal, além do descumprimento de obrigação acessória, a falta de recolhimento das contribuições previdenciárias, ainda havia o lançamento do crédito tributário, com aplicação da multa então prevista no art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991, cuja natureza vinculava-se ao descumprimento de obrigação principal.

5. A MP nº 449, de 2008, introduziu uma nova sistemática de multas. A penalidade por incorreção ou omissão nas informações na GFIP passou a ser tratada, em substituição ao art. 32, §§ 4º a 6º, no art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991.

6. Por sua vez, o art. 35-A trouxe para o contexto da legislação previdenciária a multa do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na hipótese de lançamento de ofício das contribuições previdenciárias, isto é, quando do descumprimento de obrigação principal (não recolher tributo):

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

7. De sorte que o art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, ao estabelecer um percentual fixo de multa de 75% (setenta e cinco por cento), em seu inciso I, sobre o valor da contribuição não declarada, impõe uma única multa tanto para a conduta do não recolhimento das contribuições previdenciárias, quanto para a falta de GFIP ou sua apresentação deficiente em relação a essas mesmas contribuições. Transcrevo a literalidade do art. 44, inciso I:

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

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

*(...)*

8. É de ver-se que na legislação atual, verificado simultaneamente o descumprimento de obrigação principal e acessória relacionadas às contribuições

previdenciárias (não recolher, falta de declaração e/ou declarar com incorreções/omissões), haverá a incidência de apenas uma penalidade, qual seja a multa de ofício do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, introduzida por força do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991,

9. Por conseguinte, para se verificar a situação mais benéfica ao sujeito passivo, no caso de lançamento de ofício relativo a fatos geradores ocorridos antes de 12/2008, há que se realizar, por competência, a seguinte comparação de penalidades entre mesmas contribuições:

a) legislação anterior: somatório da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II, da Lei nº 8.212, de 1991 (obrigação principal), e das multas aplicadas na forma do art. 32, §§ 4º a 6º, da mesma Lei (obrigação acessória), e

b) legislação atual: multa de ofício de 75% prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, e introduzida pela MP nº 449, de 2008, sem qualquer limitação.

10. Em outras palavras, no que tange à penalidade constante desses autos, deverá ser verificado, por competência, o cálculo mais benéfico à recorrente, mediante comparação: a) legislação anterior: multa de mora (não recolher) + multa por não declarar (CFL 67) ou multa por declarar com omissão/incorreção (CFL 68/69); b) legislação atual: multa de ofício de 75% (não recolher, não declarar e/ou declarar com omissões/incorreções).

## CONCLUSÃO

Ante o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso quanto à aplicação da multa de ofício, a fim de que se verifique, na execução do julgado, para efeitos da retroatividade benigna, a situação mais favorável ao sujeito passivo: a) penalidades impostas sob a égide da legislação anterior (autuações por descumprimento de obrigação acessória - falta de declaração e nos de declaração inexata - e por descumprimento da obrigação principal), ou b) penalidade determinada atualmente pelo art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991 (multa de ofício de 75%).

Acompanho o relator nas demais matérias do seu voto.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess