ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16327.720383/2011-54

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

Processo nº	16327.720383/2011-54
Recurso nº	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	**9202-005.573 – 2ª Turma**
Sessão de	28 de junho de 2017
Matéria	CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Recorrentes	BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta caracterizado o interesse recursal, aqui abrangida a utilidade do recurso para fins do pedido deduzido.

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

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencidas as conselheiras Patrícia da Silva (relatora) e Ana Paula Fernandes, que conheceram do recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas em relação à retroatividade benigna, vencidas as conselheiras Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva e Rita Eliza Reis da

Costa Bacchieri, que conheceram integralmente do recurso. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva - Relatora

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (Suplente convocado), Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte interpostos em face do Acórdão nº 2301-003.733, que restou assim ementado:

> *Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração:*
>
> *01/02/2006 a 31/12/2006*
>
> *DECADÊNCIA. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI 8.212/91. PRAZOS DECADENCIAIS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.*
>
> *De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência as disposições do Código Tributário Nacional.*
>
> *Incidência do artigo 150, § 4º do CTN pois se verificou durante o procedimento fiscalizatório os pagamentos efetuados, considerando, assim, a totalidade da folha de salários do sujeito passivo, efetuando-se o lançamento das diferenças encontradas, qual seja, a parte relativa à participação nos lucros e resultados.*
>
> *PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. NECESSIDADE DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS INSERTAS NO ACORDO.*
>
> *O Acordo deve conter as regras claras e objetivas, ou seja, regras inequívocas, fáceis de entender pelo empregado e que se refiram ao mundo dos objetos.*

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. ESCOLHA DE UM DOS PROCEDIMENTOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000.

A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante de um dos procedimentos previstos no art. 2º da Lei 10.101/2000. A legislação, portanto, não prevê a aplicação conjunta dos procedimentos.

DATAS DAS REUNIÕES PARA FIXAÇÃO DE METAS.

No caso dos autos as reuniões para a fixação das metas realizadas em 02 de agosto de 2005 e 07 de julho de 2006 não se constituíram em novos planos de PLR, sendo mantido aquele originalmente fixado entre empregador e empregados, com a participação do sindicato, em 2001.

PLR. PAGAMENTO DE VALORES SEM CUMPRIMENTO DE METAS.

A legislação impõe alguns requisitos basilares para que os valores pagos a título de participação nos lucros não sejam tributados por meio das contribuições previdenciárias.

Segundo o programa PLR fixado com os empregados a meta principal a ser alcançada seria a melhoria de satisfação do cliente, medida segundo um ranking divulgado pela Universidade de São Paulo, desde que a empresa ficasse entre as cinco primeiras, fato que não aconteceu. O pagamento de valores previstos em Acordo, desvinculados das metas estabelecidas não traduz, em pagamento de PLR abrangida pela Lei nº 10.101/00.

LANÇAMENTOS REFERENTES FATOS GERADORES ANTERIORES A MP 449. MULTA MAIS BENÉFICA. APLICAÇÃO DA ALÍNEA "C", DO INCISO II, DO ARTIGO 106 DO CTN. LIMITAÇÃO DA MULTA MORA APLICADA ATÉ 11/2008.

A mudança no regime jurídico das multas no procedimento de ofício de lançamento das contribuições previdenciárias por meio da MP 449 enseja a aplicação da alínea "c", do inciso II, do artigo 106 do CTN.

No tocante à multa mora até 11/2008, esta deve ser limitada ao percentual previsto no art. 61 da lei 9.430/96, 20%.

APLICAÇÃO DA MULTA DE 75% COMO MULTA MAIS BENÉFICA ATÉ 11/2008. AJUSTE QUE DEVE CONSIDERAR A MULTA DE MORA E MULTA POR INFRAÇÕES RELACIONADAS À GFIP.

Em relação aos fatos geradores até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou a penalidade de 75% prevista no art. 44 da Lei 9.430/96 por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de

mora e da multa por infrações relacionadas a GFIP, deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: multa de mora limitada a 20% e multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32ª da Lei 8.212/91.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Na origem, trata-se de Autos de Infração por descumprimento de obrigações principais que têm por objeto contribuições previdenciárias destinadas: - ao custeio da Seguridade Social, cota patronal – DEBCAD 37.314.749-0; - ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho – GILRAT, DEBCAD 37.314.749-0; - a terceiros – Salário Educação e Incra – incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados – DEBCAD 37.314.750-

No relatório fiscal, fls. 343, ficou consignado que o contribuinte deixou de cumprir os seguintes aspectos da Lei nº 10.101/2000: i) o acordo de PLR relativo ao exercício de 2006 foi assinado após transcorrido ¾ do período aquisitivo, em outubro/2006, o que não oportunizou aos empregados o conhecimento prévio das condições impostas no acordo; ii) as metas propostas no acordo não foram alcançadas, mas mesmo assim o benefício foi pago; iii) o plano que abrange os executivos não adotou regras claras e objetivas para o cumprimento das metas; iv) utilização de dois métodos para o pagamento de PLR – Convenção Coletiva e Acordo entre empresa e empregados.

Diante da ausência de observância das regulamentações legais e contratuais do programa, a fiscalização entendeu que os valores foram pagos em caráter de gratificação, e não em participação nos lucros e resultados, razão pela qual o contribuinte deveria ter recolhido a devida contribuição social previdenciária. Não o fazendo, o Fisco procedeu ao lançamento dos créditos e das respectivas multas, nos moldes da legislação anterior à publicação da MP nº 449/2008, por ser a penalidade menos severa do que a multa de lançamento de ofício (75%).

Contra a decisão da DRJ que não acolheu a impugnação do contribuinte, foi interposto Recurso Voluntário, tendo os membros do colegiado acordado o seguinte:

Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento as contribuições apuradas até a competência 02/2006, anteriores a 03/2006, nos termos do voto do Relator; b) em dar provimento ao recurso, na questão das datas de reunião de fixação de metas; c) em negar provimento ao recurso, para manter no lançamento os pagamentos de valores previstos na Cláusula Terceira do Acordo firmado com a CONTEC; d) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa.

*Por voto de qualidade: a) em negar provimento ao recurso, na questão da PLR, devido à ausência de regras claras e objetivas; b) em negar provimento ao recurso, na questão da existência de mais de um acordo; c) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco pro cento), prevista no art. 44, da Lei 9.430/96, por concluir se tratar da multa mais benéfica quando comparada aplicação conjunta da multa de mora e da multa por infrações relacionadas à GFIP deve ser mantida a penalidade equivalente à soma de: *) multa de mora limitada a 20%; e *) multa mais benéfica quando comparada a multa do art. 32 com a multa do art. 32A da Lei 8.212/91; d) em*

negar provimento ao Recurso nas rubricas indenização e indenização especial; III) Por unanimidade de votos: a) em manter a multa na sucessora; b) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para, nas competências que a fiscalização aplicou somente a penalidade prevista na redação, vigente até 11/2008, do Art. 35 da Lei 8.212/1999, esta deve ser mantida, mas limitada ao determinado no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente; b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial apontando as seguintes divergências: 1ª) Inobservância de acordo prévio ao exercício – o acórdão recorrido sustenta que a Lei nº 10.101/2000 não estipula data limite para assinatura dos acordos de PLR, enquanto que o acórdão paradigma (2401-000.545) estabelece que o acordo deve ser sempre prévio ao exercício; 2ª) Retroatividade benigna da multa.

Ao final, requereu a reforma do acórdão para que seja reestabelecido o crédito tributário em sua integralidade e, em relação à multa, que prevaleça a forma de cálculo em conformidade com a IN-SRF nº 1.027/2010.

O Contribuinte apresentou contrarrazões sustentando que a formalização do instrumento no curso do exercício a que se refere não caracteriza violação à Lei nº 10.101/2000, pois o art. 2º, § 1º não condiciona a legitimidade da PLR a um programa de metas, resultados e prazos previamente pactuados e que os empregados tinham prévio conhecimento das regras, pois o PPR de 2006 era essencialmente idêntico ao de 2005.

Argumentou, ainda, que a forma de cálculo da multa estipulada pela Fazenda Nacional viola o ordenamento jurídico, pois o cotejo é realizado entre multas de natureza totalmente distintas.

Por sua vez, o Contribuinte interpôs Recurso Especial impugnando a decisão no tocante ao entendimento de utilização de critérios objetivos e claros nos instrumentos de formalização de acordo de PLR. Ao final, requereu a reforma do julgado para que os Autos de Infração sejam julgados totalmente improcedentes.

A Fazenda Nacional após resolução cientificada do Recurso do Contribuinte, apresentou contrarrazões onde pugna que tendo em vista o art. 111 do CTN e a necessária interpretação literal da lei, não deve ser conhecido o recurso do contribuinte.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

Recurso Especial do Procurador

O Recurso é tempestivo, entretanto quanto aos demais requisitos de admissibilidade, é preciso ponderar que:

Quanto a inobservância de acordo prévio ao exercício – o acórdão recorrido sustenta que a Lei nº 10.101/2000 não estipula data limite para assinatura dos acordos de PLR, enquanto que o acórdão paradigma (2401-000.545) estabelece que o acordo deve ser sempre prévio ao exercício;

Não deve ser conhecido pois limita-se à mera trasncrição de ementa de trechos dos votos vencedores dos acórdãos paradigmas, Acórdão CSRF 9109-00631 - 06/07/2010:

> *"...Ora, no presente caso, é patente a ausência de qualquer esforço de demonstração dos pontos em que se chocam o acórdão recorrido e o acórdão paradigma. A D. Procuradoria apenas transcreveu, no ponto, a ementa da decisão que julgou caracterizadora da divergência. Não a analisou, de qualquer forma, em comparação com a decisão recorrida. Pelo que não se pode conhecer do seu mérito."*

Ademais, a Fazenda Nacional indica paradigma que discute a higidez da PLR paga com base em **programa de metas**, nos termos do art. 2º, §1º,ii da lei 10.101/00, enquanto que o caso trata de PLR paga com base em **índice de qualidade**, nos termos do art. 2º, §1º, i, da lei 10.101/00 (pagamento com base no "programa de melhoria do índice de satisfação dos clientes").

Veja que, Autoridade Fiscal, DRJ e Turma Ordinária do CARF reconhecem que o plano vigente é idêntico ao plano anterior, sendo inconteste a negociação, o que foi fundamento autônomo ao provimento do recurso voluntário enquanto que o acórdão paradigma NÃO TRATA DA EXISTÊNCIA DE PLANO ANTERIOR, LIMITA-SE À DATA DE ASSINATURA.

In casu, é hígido na matéria de data de assinatura, dado que (i) suas regras eram de pleno conhecimento de todos os beneficiários, seja porque eram as mesmas vigentes desde períodos anteriores, seja porque participaram da sua ampla negociação, e (ii) foi firmado anteriormente ao pagamento da PLR.

Por fim, não resta INTERESSE RECURSAL da Fazenda Nacional, pois o ppr continuaria hígido na matéria de data de assinatura, dado que:

(i)suas regras eram de pleno conhecimento de todos os beneficiários,

(ii)suas regras eram as mesmas vigentes desde períodos anteriores,

(iii)suas regras resultam de ampla negociação.

Desta forma, voto pelo não conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto a primeira matéria, conhecendo, tão-somente o Recurso, quanto à retroatividade benigna, que passo a analisar:

Retroatividade benigna da multa

Neste caso a controvérsia é relativa às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea "a" do CTN, a seguir transcrito:

> *Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*
>
> *I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;*
>
> *II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:*
>
> *a) quando deixe de defini-lo como infração;*
>
> *b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;*
>
> ***c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática**. (grifos acrescidos)*

De inicio, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

> *AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.*
>
> *A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.*
>
> *AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.*
>
> *Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações*

> *acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.*

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória n° 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n° 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei n° 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei n° 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei n° 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei n° 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei n° 9.430/96. 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 MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória 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, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

> *Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.*
>
> *Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.*
>
> *Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:*

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

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

II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.

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

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

I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou

II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

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

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

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

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

- *Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*

- *Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de

75%, previsto no art. 44, I da Lei n° 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea "c", do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

<u>Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009</u>

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea "c" do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

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.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Dos critérios objetivos e claros nos instrumentos de formalização de acordo de PLR.

O Recurso Especial do Contribuinte é tempestivo e atende aos demais requisitos legais de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

> **5.** No período autuado, a Recorrente efetuou pagamentos a título de participação nos lucros ou resultados com base nos seguintes instrumentos:
>
> (i) Acordo Coletivo de Trabalho do Programa da Participação nos Resultados firmado com a CONTEC – Confederação Nacional dos Trabalhadores nas Empresas de Crédito (**PPR**) (Doc. 05 da Impugnação), bem como seus respectivos anexos, denominados Plano Executivos ("**PEX**") e Programa SIM/SOMAR ("**SIM/SOMAR**"); e
>
> (ii) Convenção Coletiva de Trabalho (**CCT**)

12. Ainda, especificamente quanto ao fundamento de suposta ausência de regras claras e objetivas, o v. acórdão recorrido diverge de decisão proferida pela C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento deste E. CARF, no qual se asseverou que a Lei nº 10.101/00 não elencou, taxativamente, espécies de regras a serem criadas nos acordos de PLR, conferindo aos sindicatos e/ou comissões envolvidas na negociação plena liberdade para fixar os critérios e condições à participação do trabalhador nos lucros e resultados, afirmando que a intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivas obstassem a participação dos trabalhadores ou resultados. Veja-se, nesse sentido, ementa do Acórdão nº 2402-003.787, de relatoria do I. Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes (**"2º Acórdão Paradigma/Regras" – Doc. 04**), *in verbis*:

> "**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**
> Período de apuração: 01/09/1999 a 31/03/2006
> DECADÊNCIA.
> O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional CTN. Assim, comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 150, §4º; caso contrário, aplica-se o disposto no artigo 173, I. No caso de autuação pelo descumprimento de obrigação acessória, a constituição do crédito é de ofício e a regra aplicável é a contida no artigo 173, I.
> PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS.
> Não incide contribuição previdenciária sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados da empresa, quando não satisfeitos os requisitos exigidos pela legislação para gozo da imunidade.
> **Quando se comprova a efetiva aferição do cumprimento das metas, descabem considerações acerca da natureza subjetiva dos critérios fixados nos acordos de PLR.**
> Recurso Voluntário Provido.
> Recurso de Ofício Negado." (destacamos)
> (Ac. nº 2402-003.787, Sessão de 15/10/2013, Rel. Cons. Julio Cesar Vieira Gomes)

13. Conforme se depreende já da ementa do 2º cordão Paradigma/Regras, as regras do instrumento de formalização de acordo de PLR devem ser claras e objetivas no sentido de permitir a aferição do cumprimento das metas e não criar óbices à participação do trabalhador nos lucros, o que se verifica no presente caso, descabendo considerações acerca de suposta natureza subjetiva dos critérios fixados, tal como aquelas promovidas pelo v. acórdão recorrido.

➢ DO ATENDIMENTO AOS REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/00

50. Uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial que autoriza a interposição do presente Recurso Especial, cumpre demonstrar que, diferentemente do quanto asseverado pela C. Câmara *a quo*, não houve violação às disposições da Lei nº 10.101/00 no pagamento da PLR autuada *in casu*, devendo ser cancelada a presente autuação.

51. Neste passo, a fim de demonstrar a regularidade dos instrumentos formalizados para pagamento da PLR no ano-calendário de 2006, passa-se a analisar cada um dos planos autuados *vis à vis* os apontamentos realizados pela C. Câmara *a quo*.

II.2.4.1 DA EXISTÊNCIA DE REGRAS CLARAS E OBJETIVAS

52. Não merece subsistir a alegação de ausência de regras claras e objetivas de avaliação do desempenho dos empregados e métodos de aferição para o cumprimento do acordado no PPR, PEX e SIM/SOMAR.

53. Ora, conforme evidenciado, o PPR contém disposições expressas quantos às metas (pagamento com base no "Programa de Melhoria do Índice de Satisfação dos Clientes") e métodos de aferição do cumprimento do acordado (quantificada de acordo com a classificação obtida pelo Banco no "Painel das Instituições Financeiras - FRACTAL/USP).

Sendo assim, DOU PROVIMENTO ao Recurso Especial do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Voto Vencedor

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Redator designado

Inicialmente, em que pese concordar com a tese de conhecimento parcial do Recurso Especial da Fazenda Nacional esposada pela relatora (não o conhecendo quanto à matéria de PLR), ressalvo que o faço por não conseguir depreender, a partir da leitura do Acórdão paradigma, nº. 2401-00.545, se viria a se manter ou não, ali, a condição de necessidade de formalização prévia (ou seja, de existência formal do acordo previamente ao início do exercício), a partir da situação fática sob análise, qual seja, *hipótese dos autos onde o programa de Participação de Lucros e Resultados do ano de 2006, repetiu condições/regras vigentes em diversos programas anteriores.*

Verifico que se ancora a decisão paradigmática na necessidade de conhecimento prévio dos empregados acerca de tais regras e condições, sendo que, da leitura do caso paradigma, verifico que inexiste qualquer menção, naquele feito, a esta eventual repetição de condições/regras dos planos, repetição esta que entendo como capaz de alterar o convencimento de julgadores acerca da existência ou não de conhecimento prévio pelos beneficiários da PLR. Como consequência, não se pode afirmar como se posicionaria o Colegiado paradigmático no caso dos autos, onde existe tal repetição (diferença fática, a meu ver, essencial).

Ou seja, uma vez transmudada a situação fática dos autos ao Colegiado paradigmático, não é possível se depreender se o Colegiado paradigmático atingiria ou não decisão diversa, impedindo-se, assim, que fique caracterizada a divergência interpretativa, daí meu alinhamento ao voto condutor quanto ao conhecimento parcial do Recurso da Fazenda Nacional, exclusivamente quanto à retroatividade benigna.

Feita tal digressão esclarecedora, atenho-me agora à parte que me incumbe na qualidade de Redator do voto vencedor, qual seja, o não-conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte.

A propósito, faço notar que, de forma que o Recurso Especial do Contribuinte se tornasse aproveitável quanto a seu pedido de improcedência dos Autos de Infração em questão, deveria ser revertida, além da conclusão atingida pelo Colegiado *a quo* quanto à matéria de inexistência de regras claras e objetivas, também a conclusão daquele Colegiado quanto à impossibilidade de existência de mais de um acordo, também caracterizadora, segundo o referido Colegiado *a quo*, de violação ao disposto na Lei nº. 10.101, de 2000, *expressis verbis* (Acórdão Recorrido em sua fl. 29, voto vencedor):

> *"(...) Quanto à escolha do plano de PLR a adotar, entendemos, em harmonia com a fiscalização, que a Lei 10.101/2000 não permitiu que a empresa escolha tanto o plano definido pela comissão escolhida pelas partes como o plano definido no acordo coletivo, pois o texto legal fala em um dos procedimentos e não em ambos.*
>
> *(...)"*

Todavia, uma vez tendo sido negada, em sede de exame de admissibilidade, a reapreciação deste Colegiado no que tange a esta caracterizada violação pela existência de mais

de um acordo, e, consequentemente, também quanto à não incidência arguída no mesmo pleito, impossível, a esta altura, que se declare a improcedência dos AIs sob análise (objeto do pedido recursal). Caracterizada, assim, diante deste cenário, a perda de objeto do pleito, restando inócuo, para fins do pedido deduzido pelo recorrente, que se aprecie singularmente a única matéria de seu Recurso admitida (inexistência de regras claras e objetivas).

Destarte, diante do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto

(assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior