



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

Processo nº 16327.720450/2012-11
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 2301-004.056 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de maio de 2014
Matéria CONT PREV. - PLR
Recorrente PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

DECADÊNCIA. SÚMULA CARF 99.

Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração. Como a recorrente juntou os recolhimentos no período que interessa para a discussão de decadência, deve ser aplicada a regra do art. 150, § 4º do CTN.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO - AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.

No caso de lançamento de ofício, como é o caso de Auto de Infração lavrado por descumprimento de obrigação acessória, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN.

EXISTÊNCIA DAS INFRAÇÕES RELACIONADAS COM A GFIP NO PERÍODO NO QUAL AS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS ESTÃO DECADENTES.

Redatora

PAGAMENTOS A TÍTULO DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS A ADMINISTRADORES. INEXISTÊNCIA DE LEI REGULAMENTADORA. IMPOSSIBILIDADE DO GOZO DA IMUNIDADE.

A norma constitucional do art. 7º, inciso XI possui eficácia limitada. Na ausência de lei regulamentadora quanto ao pagamento de participação nos

lucros e resultados dos administradores, a imunidade nela prevista não pode produzir efeitos.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTOS LIMITADOS A ATÉ DUAS PARCELAS ANUAIS.

Por força do dispositivo do art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000, os pagamentos a título de PLR que foram posteriores à segunda parcela anual devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, tendo em vista que não obedecem ao requisito legal para desfrutar da mencionada isenção.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PAGAMENTOS LIMITADOS A ATÉ DUAS PARCELAS ANUAIS.

Por força do dispositivo do art. 3º, §2º da Lei 10.101/2000, os pagamentos a título de PLR que foram posteriores à segunda parcela anual devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, tendo em vista que não obedecem ao requisito legal para desfrutar da mencionada isenção.

RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32-A da Lei nº 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

JUROS DE MORA. SÚMULA CARF Nº 5.

Em harmonia com a Súmula CARF nº 05, são devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

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. 32-A da Lei 8.212/91.

RETROATIVIDADE BENIGNA. OMISSÕES E INEXATIDÕES NA GFIP. LEI 11.941/2009. REDUÇÃO DA MULTA.

As multas por omissões ou inexatidões na GFIP foram alteradas pela Lei 11.949/2009 de modo a, possivelmente, beneficiar o infrator, conforme consta do art. 32-A da Lei n.º 8.212/1991. Conforme previsto no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado: quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos: a) em dar provimento parcial ao recurso, para retificar a multa, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em manter a multa aplicada; b) em negar provimento ao recurso, na questão da decadência da obrigação acessória, nos termos do voto do(a) Redator(a). Vencido o Conselheiro Mauro José Silva, que votou em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento referente às obrigações principais as contribuições apuradas até a competência 03/2007, anteriores a 04/2007, pela inexistência de infração; c) em negar provimento ao recurso, na questão do pagamento de PLR a contribuintes individuais, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão. O conselheiro Adriano Gonzáles Silvério acompanhou a votação por suas conclusões; d) em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para aplicar ao cálculo da multa o art. 32-A, da Lei 8.212/91, caso este seja mais benéfico à Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a). Vencidos os Conselheiros Bernadete de Oliveira Barros e Marcelo Oliveira, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, no mérito, para determinar que a multa seja recalculada, nos termos do I, art. 44, da Lei n.º 9.430/1996, como determina o Art. 35-A da Lei 8.212/1991, deduzindo-se as multas aplicadas nos lançamentos correlatos, e que se utilize esse valor, caso seja mais benéfico à Recorrente; II) Por unanimidade de votos: a) 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, nos termos do voto do(a) Relator(a); b) em negar provimento ao Recurso nas demais alegações da Recorrente, nos termos do voto do(a) Relator(a); c) em dar provimento parcial ao recurso, para excluir do lançamento referente às obrigações principais as contribuições apuradas até a competência 03/2007, anteriores a 04/2007, devido à regra expressa no Art. 150, do CTN, nos termos do voto do Relator; d) em dar provimento parcial ao recurso, na questão do pagamento de PLR a segurados empregados, a fim de excluir do lançamento as contribuições referentes a duas primeiras parcelas pagas, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Manoel Coelho Arruda Júnior, que votou em dar provimento ao recurso nesta questão. O conselheiro Adriano Gonzáles Silvério acompanhou a votação por suas conclusões; III) Por voto de qualidade: a) em dar provimento parcial ao recurso para, até 11/2008, nas competências que a fiscalização aplicou a penalidade de 75% (setenta e cinco por 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. 32-A da Lei 8.212/91, nos termos do voto do Redator. Vencidos os Conselheiros Wilson Antonio de Souza Correa, Adriano Gonzáles Silvério e Damião Cordeiro de Moraes, que votaram em dar provimento parcial ao Recurso, para que seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica à Recorrente. Redatora: Bernadete de Oliveira Barros. Sustentação: Leandro Cabral e Silva. OAB: 234.687/SP.

(assinado digitalmente)

Marcelo Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator.

(assinado digitalmente)

Bernadete de Oliveira Barros - Redatora

Participaram, do presente julgamento, a Conselheira Bernadete de Oliveira Barros, bem como os Conselheiros Manoel Coelho Arruda Júnior, Wilson Antonio de Souza Correa, Adriano González Silvério, Mauro José Silva e Marcelo Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação apresentada pela(o) interessada(o).

O crédito tributário tratado no presente Acórdão diz respeito aos Autos de Infração abaixo relacionados, conforme consta do Acórdão *a quo*:

AIOP DEBCAD nº 37.346.333-2, Auto de Infração de Obrigação principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa, (22,5%), e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho - GILRAT, (1%), incidentes sobre as seguintes Rubricas constantes da folha de pagamento: PA - Participação Lucros Administradores, (04/2007), PE - Participação Lucros Empregados, (01/2007, 02/2007, 04/2007 e 08/2007), PE1 - Participação Lucros Empregados, (03/2007, 07/2007 e 09/2007), no montante de R\$ 29.732.698,94 (vinte e nove milhões e setecentos e trinta e dois mil e seiscentos e noventa e oito reais e noventa e quatro centavos), incluindo juros e multa, consolidado em 6/04/2012;

AIOP DEBCAD nº 37.346.334-0: Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos - Terceiros NC A, 0,2%, FNDE, 2,5%), incidentes sobre as sobre as importâncias pagas a título PE - Participação Lucros Empregados, (01/2007, 02/2007, 04/2007 e 08/2007), PE1 - Participação Lucros Empregados, (03/2007, 07/2007 e 09/2007), no valor de R\$ 1.366.111,69 (um milhão e trezentos e sessenta e seis mil e cento e onze reais e sessenta e nove centavos), no período de 01/2006 a 12/2007, consolidado em 16/04/2012;

AIOA DEBCAD nº 37.346.335-9: Auto de Infração de Obrigação Acessória, lavrado por infração ao artigo 32, inciso IV, e parágrafo 5º da Lei nº 8212/91, com a redação dada pela Lei nº 9528/97, c/c o artigo 225, inciso IV e parágrafo 4º do Regulamento da Previdência Social - RPS, aprovado pelo Decreto nº 3048/99, código de fundamento legal (CFL) 68, no montante de R\$ 323.424,00 (trezentos e vinte e três mil e quatrocentos e vinte e quatro reais), nas competências em que a multa calculada anteriormente à Medida Provisória nº 449/08, convertida na Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, demonstrou-se mais favorável ao contribuinte, (01/2007, 02/2007, 04/2007 e 08/2007), consolidado em 16/04/2012.

Em relação aos levantamento PA relacionado com a PLR, o Acórdão *a quo* assim resumiu:

2.4- Os fatos geradores das contribuições previdenciárias que fazem parte deste levantamento, tiveram origem nas participações nos lucros atribuídos aos administradores pelo contribuinte, declarados nas GFIPs como categoria 5 - Diretor não empregado - sem a devida incidência de contribuições previdenciárias contido no levantamento PA - Participações dos Administradores.

(...)

2.10 - A MP nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/00, desvinculou da remuneração, não integrando o salário de contribuição e permitindo a dedução desta despesa na apuração do imposto de Renda a participação nos lucros ou resultados recebida somente pelos segurados empregados. Sendo assim, sobre a participação paga a diretores não empregados (segurado contribuinte individual) incide contribuição previdenciária e a despesa é indedutível.

No tocante aos levantamentos PE e PE1, o Termo de Verificação Fiscal apontou quais seriam os problemas

Levantamentos PE e PE1

8.8 Através da planilha citada e das folhas de pagamento constatou-se que, para uma parcela significativa dos empregados, o contribuinte pagou a título de antecipação ou distribuição, nas rubricas referentes a Participações nos Lucros ou Resultados, em três parcelas, chegando em alguns casos a quatro parcelas, no ano calendário 2007, contrariando o disposto no § 2º .artigo 3º da Lei 10101/2000 descrito acima, que veda pagamentos em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no ano civil.

(...)

8.9 - Dessa forma foram tributados, para efeito de contribuição previdenciária, apenas os valores pagos aos segurados empregados que receberam em mais de duas vezes no ano civil e, portanto, também em periodicidade inferior a um semestre civil, identificados individualmente por nome, competência e valor, onde se extraiu a base de cálculo utilizado neste Levantamento em anexo neste Processo em arquivo digital(...)

8.10- Ainda relativo ao Termo de Intimação Fiscal de 12/03/2012, foi solicitado as avaliações, memórias de cálculo e demonstrativos das participações atribuídas aos segurados empregados Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira. Ocupando cargos de Consultores Administrativos os dois segurados receberam suas participações na competência 04/2007, a mesma dos diretores estatutários, e diferente dos outros empregados cujas participações foram pagas nas competências determinadas no plano próprio acordado - até março do exercício subsequente ao da apuração - e assinado pela empresa, comissão de empregados e representante sindical.

8.11- Em resposta (Doc.7) o contribuinte informa : “ Memória de cálculo da PLR atribuída aos Srs. Nelson Peixoto e Luiz Paulo Horta de Siqueira em 2007 e 2008, informamos que em 2007 foi distribuído 0,1644362% do Lucro Líquido e 2008 0,217558% , conforme demonstrativo ...” . Ora, o plano de PLR acordado foi baseado em metas estabelecidas em que foram aplicados pesos sobre os resultados para definição do percentual do Lucro Líquido a ser distribuído. O resultado , comparado com a Folha de Pagamento , definiu o múltiplo, de salários dos funcionários contemplados no Programa.

8.12- Constatou-se que nos Programas Próprios de PLR mantidos pelo contribuinte em relação a seus empregados, não havia previsão para pagamentos de percentuais diretos no Lucro Líquido sem relação com o salário contratual ou com metas estipuladas nos Programas de PLR da empresa. Em 04/2007 cada um dos dois consultores administrativos da empresa receberam R\$ 764.171,38 , o que representa quase 30 vezes o salário base destes dois segurados empregados, muitas vezes superior a qualquer outro empregado da empresa que recebeu suas participações pelo Acordo baseado na Lei 10101/2000.

8.13- Dessa forma , foram tributados para efeito de contribuições previdenciárias as Participações nos Lucros dos dois Consultores Administrativos:

- pagos em época diversa aos demais empregados pactuados no acordo assinado entre a própria empresa, empregados e representante sindical da categoria ;
- Participações cujas metodologias não estavam contempladas no acordo celebrado baseado na Lei 10101/2000 , que concede isenção previdenciária conforme legislação citada neste Termo de Verificação Fiscal.

Em resumo, com relação aos levantamentos relacionados com a PLR, tivemos a seguinte motivação para a inclusão das respectivas parcelas na base de cálculo das contribuições previdenciárias:

1. pagamento de PLR a administradores (não empregados) sem previsão legal para que tais pagamentos sejam albergados pela imunidade;
2. mais de dois pagamentos ao ano;
3. pagamentos feitos em época diversa da constante do acordo;
4. pagamentos feitos com metodologia sem previsão em acordo.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 18/04/2012, fls. 26, 34 e 41, a recorrente apresentou impugnação na qual apresentou argumentos similares aos constantes do recurso voluntário.

A 11ª Turma da DRJ/São Paulo no Acórdão de fls. 628/663 julgou a impugnação improcedente, tendo a recorrente sido cientificada do decisório em 08/02/2013, fls. 668.

O recurso voluntário, apresentado em 12/03/2013, fls. 671/745, apresentou argumentos conforme a seguir resumimos.

Informa que realizou os recolhimentos em relação ao levantamento PE1

Pleiteia a exclusão do lançamento de fatos geradores atingidos pela decadência, tendo esta prazo de cinco anos e *dies a quo* aquele do art. 150, §4º do CTN.

Além disso, seu recurso inclui, em síntese, os seguintes pedidos:

- A inoccorrência de pagamento de PLR a empregados em mais de duas vezes no ano, ou em periodicidade inferior a um semestre civil;
- A não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre a PLR paga aos administradores não empregados, e, subsidiariamente, a natureza de gratificação não habitual dos pagamentos efetuados a esse título;
- A necessária exclusão da penalidade por descumprimento de obrigação acessória;
- O equívoco na análise da multa mais benéfica a ser aplicada; e
- A indevida aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício

No relatório do Acórdão *a quo* encontramos um resumo com os argumentos de cada ponto do pedido que reproduzimos para facilitar a consulta:

3.4. No mérito, primeiramente em relação aos pagamentos de PLR destinados aos diretores não empregados, requer pelo cancelamento da exigência fiscal/previdenciária em sua totalidade, frente a não incidência das Contribuições Previdenciárias sobre os valores pagos a administradores estatutários a título de PLR, haja vista a expressa dicção constitucional que as desvinculam da remuneração (artigo 7º, inciso XI, da Constituição Federal). Subsidiariamente, entende que deve ser aplicada a Lei nº 6.404/76, a qual prevê o pagamento de PLR a diretores/administradores estatutários;

3.5. Que o preceito constitucional acima mencionado, não deixa margem de dúvidas quanto ao comando, de aplicabilidade imediata, segundo o qual a Participação nos Lucros ou Resultados não possui natureza remuneratória/salarial, independentemente de qualquer prescrição legal, cuja obrigatoriedade se refere exclusivamente à participação da gestão na empresa.

3.6. Destarte, estando desvinculados da remuneração, nos termos do vetor constitucionalmente insculpido no artigo 7º, inciso XI, os valores destinados aos empregados sob a rubrica de participação nos lucros ou resultados, inegavelmente não

possuem natureza salarial, não sofrendo a incidência de nenhum encargo, notadamente o de compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

3.7. Ressalta, também, que a norma constitucional ao utilizar a expressão "trabalhadores" é genérica, não fazendo qualquer distinção quanto aos trabalhadores não empregados, tampouco estando adstrita aos empregados.

3.8. Aliás, salienta que ao utilizar referida restrição, distinguindo os trabalhadores entre empregados e não empregados, a Autoridade Fiscal acabou por contrariar o entendimento da própria Administração Pública, o qual toma por base uma interpretação ampliativa dos conceitos de empregado e empregador.

3.9. Ou seja, no momento de efetuar a autuação, exigindo o recolhimento de determinada exação, como, por exemplo, nos casos de exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido de empresas que não possuem empregados, a Autoridade Administrativa aplica interpretação ampla do conceito de empregador, restando evidente, desta forma, a impossibilidade de realizar referida restrição no caso em tela, alegando que a referida verba teria sido destinada aos "diretores não empregados".

3.10. Nestes termos, se para o termo empregador a Administração Pública apregoa que o mesmo deve abranger toda e qualquer empresa, por trabalhador deve-se, utilizando o mesmo raciocínio, compreender não só aquelas pessoas que tem vínculo empregatício, mas toda e qualquer vinculada à empresa, como é o caso dos diretores estatutários.

3.11. Em suma, em se admitindo a legitimidade do lançamento efetuado, estar-se-á não somente ofendendo o artigo 7º, XI c/c artigo 195, I, a, do texto constitucional, como também indo na contramão do vetor axiológico de adoção de uma política condizente com a melhoria da condição social dos trabalhadores, porquanto a incidência de Contribuições Previdenciárias na hipótese de representar verdadeiro desencorajamento de beneficiar o trabalhador mediante sua participação nos lucros da empresa.

3.12. Portanto, conclui que os pagamentos a diretores não empregados a título de PLR em desacordo com a legislação vigente, eis que restou amplamente comprovada a inexistência da aludida diferenciação, sendo certo que a participação nos lucros não se inclui no conceito de remuneração quando paga a diretores estatutários, haja vista a ausência de expressa previsão legal para tanto.

3.13. Por outro lado, convém mencionar que a D. Autoridade Fiscal, ao implementar requisito inexistente na legislação, qual seja, conferir imunidade, no que tange a incidência de Contribuição Previdenciária sobre a Participação nos Lucros, somente aos empregados, fere o princípio da legalidade, posto

que a legislação utiliza a expressão trabalhadores sem fazer qualquer distinção entre eles.

3.14. Salienta, ainda em relação a este tópico, que todos os diretores/membros do conselho de administração são tecnicamente empregados da Impugnante, fato jurídico esse reconhecido pela 24ª Vara do Trabalho de Belo Horizonte, ao qual julgar situação similar. Por serem, tecnicamente, diretores empregados, equivoca-se a Autoridade Fiscal quando diz que incide a contribuição previdenciária por não serem os administradores empregados da Impugnante”.

3.15. Em relação aos Levantamentos PE e PE1, diz que a exigência de contribuições previdenciárias incidentes sobre os valores pagos pela Impugnante a seus funcionários a título de PLR, informa que os pagamentos efetuados estão de acordo com os ACT 2006/2007 e CCT 2006/2007, bem como conforme a Lei nº 10.101/00, portanto requer pelo cancelamento de tal exigência.

3.16. Para arrematar, salienta que a verba autuada foi paga uma única vez no ano de 2007, mais especificamente em abril/2007, a alguns diretores, fato este que demonstra a falta de habitualidade do referido pagamento, de modo a afastá-la da composição do salário de contribuição. Isso porque, o valor exigido na presente autuação não pode integrar a base de cálculo das Contribuições Previdenciárias, na medida em que se trata de ganho eventual, pago uma única vez aos beneficiados, restando clara a eventualidade de tal pagamento.

3.17. Assim, para que às determinadas verbas sejam impressas de natureza salarial e sua conseqüente inclusão na remuneração (o empregado, mister se faz a presença do requisito da habitualidade, diagnosticada pela regularidade, permanência, periodicidade, constância e reiteração em "períodos consecutivos" do seu pagamento, conforme evidenciado na jurisprudência Superior Tribunal de Justiça

3.18. Assim, face à característica de não habitualidade da verba paga pela Impugnante e, conseqüentemente, a sua não inserção no conceito de salário de contribuição, conclui-se que as Contribuições Previdenciárias não podem ser exigidas sobre tal parcela pela inocorrência do fato impositivo apto a ensejar a sua incidência.

3.19. Por derradeiro, a Procuradora-Geral Da Fazenda Nacional exarou o Ato Declaratório nº 16/2011, dispensando a apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos nas ações judiciais que visem obter a declaração de que sobre o abono único pago sem habitualidade, sobre o qual não incide contribuição previdenciária, frente à jurisprudência pacífica do C. STJ nesse sentido.

3.20. Logo, veja-se que o próprio Fisco, por seus procuradores, reconheceu a não incidência de Contribuições Previdenciárias

sobre valores pagos a título de gratificação não habitual, o que se aplica de forma inarredável ao presente caso, corroborando a insubsistência da exigência ora contestada.

3.21. Desta feita, por qualquer ângulo que se analise a questão, resta evidente a improcedência da autuação, razão pela qual se faz imperioso o cancelamento do seu lançamento e a respectiva multa por descumprimento de Obrigação Acessória.

3.22. Informa, ainda, com relação a periodicidade, que todos os pagamentos efetuados pela Impugnante em janeiro de 2007, sob a Rubrica 140 - P.L.R. Sindicato, não consubstanciam PLR relativa à competência de 2007 e de nenhuma forma poderiam ter sido computados na autuação como fundamento de desrespeito à periodicidade de pagamento de PLR de 2007.

3.23. Da mesma forma, os pagamentos efetuados da janeiro a março de 2007 fundados na Cláusula 4ª do ACT 2006 (dentre as quais estão as rubricas 429 e 394, entre outras), que prevê o pagamento da PLR até o mês de março dos exercícios seguintes.

3.24. Todos os pagamentos efetuados pela Impugnante de janeiro a março de 2007, com base na Cláusula 4a do ACT 2006, não consubstanciam PLR relativa à competência de 2007 e de nenhuma forma poderiam ter sido computados na autuação como fundamento de desrespeito à periodicidade de pagamento de PLR de 2007.

3.25. Em suma, claro está o equívoco da D. Autoridade Fiscal ao reputar como fosse PLR de 2007 os pagamentos efetuados em janeiro a março de 2007, quando, na verdade, se referem a PLR remanescente de 2006. Assim, os apontamentos efetuados pela D. Autoridade Fiscal devem ser segregados em (i) PLR da competência de 2006; e (ii) PLR da competência de 2007, para, ao final, verificar a quantidade e periodicidade dos valores pagos a título de PLR.

3.26. Em adição, observa que os pagamentos compreendidos entre janeiro e março de 2007 compõem uma única parcela de PLR, relativa ao saldo remanescente da PLR de 2006, calculada de acordo com a CCT 2006 e ACT 2006, em especial à Cláusula Segunda e Quarta, respectivamente, que cita.

3.27. Com efeito, o racional descrito acima evidencia que os pagamentos de janeiro a março se referem à PLR de 2006; e as parcelas remanescentes de PLR de 2006 correspondem a uma única parcela. Assim, tal exercício deve ser aplicado à totalidade dos pagamentos fiscalizados, sendo que tais pagamentos jamais poderiam ter sido utilizados para compor a PLR de 2007 e a consequente verificação da periodicidade dos pagamentos.

3.28. Logo, os pagamentos de PLR foram efetuados em consonância com a Lei nº 10.101/00, isto é, foram realizados pagamentos em no máximo duas parcelas e em periodicidade não inferior a um semestre civil.

3.29. Da constatação acima, claramente se verifica que a Impugnante cumpriu com os requisitos da Lei nº 10.101/00, especificamente no que tange ao pagamento em até duas parcelas anuais e em periodicidade não inferior a um semestre civil, único ponto objeto de questionamento da presente autuação.

3.30. Assim, é perfeitamente possível que o pagamento da PLR de um ano ocorra no ano seguinte, ainda que dividido em duas parcelas, tal como foi in casu, o que não descaracteriza o pagamento de PLR, sendo certo que seu período de apuração é o ano- calendário anterior (2006) e não o corrente (2007).

3.31. Ora não resta dúvida de que os pagamentos efetuados até março pela ora Impugnante, não se referiam ao ano de 2007, mas sim de 2006, até porque seria ilógico pagar PLR tão próximo ao início do ano, sendo que o fator determinante para a distribuição da PLR é o lucro auferido ao final do ano.

3.32. Em relação ao descumprimento de obrigação acessória, a autuação em tela também impõe à Impugnante multa por suposto descumprimento de obrigação acessória (declaração inexata de GFIP), relativamente a pagamentos efetuados a título de PLR no período de 2007, cuja sujeição às Contribuições Previdenciárias é discutida neste Procedimento.

3.33. Esclarece que a presente defesa contempla tanto os lançamentos de obrigação principal, demonstrando que as verbas autuadas não se sujeitam à incidência de Contribuições Previdenciárias justamente por não possuírem natureza salarial, o que afasta de per se o cabimento de multa por descumprimento de obrigação acessória por ausência de sua declaração em GFIP.

3.34. De outra forma, ressalta que seria incontestado que a multa debatida neste item decorre de suposto descumprimento de obrigação acessória (declaração inexata em GFIP) relativa a pretensos créditos tributários que sequer encontram-se constituídos em definitivo. Em outras palavras, exige-se da Impugnante, o pagamento de multa por deixar de informar em GFIP alegado débito ilíquido e inexigível, posto que aguarda decisão definitiva em Procedimento Administrativo instaurado com o escopo de apurar a sua liquidez, o que não se pode admitir.

3.35. Desta forma, entende que a esta multa somente poderia vir a ser aplicada caso fosse confirmado em decisão definitiva que a Impugnante deixou de tributar supostos valores de salário - o que está claro ser uma inverdade, pois a PLR paga aos empregados não se afiguram verbas salariais, tampouco se sujeitam à Contribuição Previdenciária, situação essa ainda hipotética, tendo em vista que a discussão acerca dessas obrigações principais ainda pende de julgamento neste feito.

3.36. Diante disso, a aplicabilidade da Multa em debate seria indevida e, ainda que assim não se entenda de plano, estaria

condicionada à decisão a ser proferida mediante análise da Impugnação ora ofertada, em que se discute os lançamentos de Contribuições Previdenciárias, pelo que é incabível o seu lançamento até que tal ocorra e, necessariamente, com decisão desfavorável à Impugnante, o que não se espera, haja vista a improcedência dos lançamentos ora combatidos.

3.37. Concluir, por fim, que resta claro não só o descabimento de multa por descumprimento de obrigação acessória pelo fato das verbas pagas pela Impugnante, ora em disputa, não serem sujeitas às Contribuições Previdenciárias, mas também a vinculação entre o lançamento corporificado no DEBCAD nº 37.346.335-9 e aqueles corporificados nos DEBCAD nº 37.346.333-2 e 37.346.334-0, afastada qualquer dívida de que se impõe aguardar o resultado definitivo acerca desses para o nascimento da penalidade ora contestada ou, ao menos, ao seu prosseguimento, pelo que deve ser reconhecida a insubsistência deste lançamento e determinado seu cancelamento até que sobrevenha decisão final irrecorrível acerca daqueles em que se discute a exigibilidade das obrigações principais (Contribuição Previdenciária, SAT/RAT e Contribuição de Terceiros), ou, caso assim não se entenda, que se vincule o julgamento deste item à decisão definitiva a ser proferida naqueles DEBCAD

3.38. Ainda subsidiariamente, caso não seja cancelado o crédito tributário consubstanciado no presente processo, bem como a multa que comina, o que se admite apenas ad argumentandum, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a referida multa de ofício.

3.39. De fato, ainda não se vislumbra nos Autos de Infração em tela a aplicação de juros sobre a multa de ofício, o que é natural tendo-se em vista que os juros só poderiam incidir a partir da efetivação do lançamento, uma vez que a multa de ofício só é imposta a partir da conclusão desse ato administrativo.

3.40. Contudo, é notório que, a partir da efetivação do lançamento, a RFB tem por costume atualizar o valor dos créditos tributários constituídos por lançamento de ofício aplicando juros sobre a multa de ofício imposta, sendo que o CTN não autoriza a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

3.41. Portanto, subsidiariamente, caso não sejam integralmente cancelados os Autos de Infração com base no direito argüido no presente Recurso Voluntário, o que se admite apenas para argumentar, deve-se, ao menos, excluir a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Mauro José Silva

Reconhecemos a tempestividade do recurso apresentado e dele tomamos conhecimento.

Decadência. Súmula CARF 99.

Com fundamento no art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), com relação à decadência aplicamos o conteúdo do **Súmula CARF 99**, *in verbis*:

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

Observamos que a recorrente juntou em fls. 530/598, diversos comprovantes de recolhimentos no período que interessa para a discussão de decadência, logo, conforme acima explanado, é de ser aplicada a regra do art. 150, §4º do CTN. Tendo sido o lançamento cientificado em 18/04/2012, o fisco poderia efetuar o lançamento para fatos geradores posteriores a 03/2007. Todos os fatos geradores anteriores a tal competência, inclusive esta, estão atingidos pelo prazo de caducidade.

Multa do art. 32, §5º da Lei 8.212/91 no caso de fatos geradores da obrigação principal atingidos pela caducidade. Inexistência de infração.

Para fatos geradores ocorridos até 11/2008, quando o sujeito passivo foi submetido a procedimento de fiscalização que resultou em lançamento de contribuição previdenciária - lançamento de obrigação principal -, existiu também o lançamento da penalidade prevista no §5º do art. 32 da Lei 8.212/91 que prevê *in verbis*:

§ 5º A apresentação do documento [GFIP] com dados não correspondentes aos fatos geradores sujeitará o infrator à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativa à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo anterior.

Passamos a analisar a situação dessa penalidade no caso de a decisão do Colegiado concluir os fatos geradores da obrigação terem sido atingidos pela caducidade.

A infração capitulada é a apresentação da GFIP com dados não correspondentes a fatos geradores. Se o órgão julgador concluir que, juridicamente, não existem os fatos geradores, não há que se falar em infração. Logo, se o Colegiado decide que determinados fatos geradores estão atingidos pela decadência pela aplicação da regra do art. 150, §4º, não poderá sobre os mesmo fatos geradores deixar de reconhecer que a infração não existe, pois não houve a apresentação da GFIP com dados divergentes da realidade jurídica.

Vamos a um exemplo.

Um contribuinte declarou na GFIP fatos geradores que totalizavam, mensalmente, R\$ 1.000,00 no ano de 20XX. A fiscalização apurou que os fatos geradores totalizavam, mensalmente, R\$ 1.500,00, pois algumas verbas remuneratórias não foram consideradas. Diante disso, constituiu o crédito tributário correspondente de obrigação principal, bem como lançou a penalidade prevista no §5º do art. 32 da Lei 8.212/91. O contribuinte foi cientificado do lançamento no mês 12/20(XX+5). O lançamento remanesceu intacto após a decisão de primeira instância - a decisão de primeira instância aplicou a regra decadencial do art. 173, inciso I para a obrigação principal - e foi objeto de recurso voluntário. O órgão colegiado de segunda instância decidiu que estavam atingidos pela caducidade os fatos geradores de obrigação principal ocorridos até 11/20XX, por conta da regra decadencial do art. 150, §4º do CTN. Por seu turno a regra decadencial do art. 173, inciso I indicava que só estariam decaídos os fatos geradores ocorridos até 11/20(XX-1). Nesse caso, de 11/20(XX-1) a 11/20XX o órgão julgador de segunda instância decidiu que os fatos geradores de obrigação principal não podem gerar efeitos jurídicos passíveis de serem objeto de ato administrativo de lançamento, ou seja, decidiu que a GFIP deveria informar, mensalmente, fatos geradores de R\$ 1.000,00 e não de R\$ 1.500,00. Ocorre que essa é exatamente a situação fática do contribuinte, pois este já havia declarado em sua GFIP fatos geradores mensais de R\$ 1.000,00. Como podemos dizer que há descumprimento de obrigação acessória? Qual era a obrigação acessória? Apresentar GFIP correspondente a fatos geradores. Quanto temos de fatos geradores juridicamente válidos? R\$1.000,00. Quanto o contribuinte declarou em GFIP? R\$1.000,00. Logo, não há qualquer infração ao §5º do art. 32 da Lei 8.212/91.

Se mantivermos a penalidade estaríamos dizendo: estamos punindo o contribuinte por aquilo que deveria ter sido colocado na GFIP, se não fosse caso de decadência de obrigação principal. Veja: aquilo que deveria ter sido, se não fosse... Com todo respeito, não consigo capturar essa lógica jurídica!

Não estamos aqui dizendo que os fatos geradores de obrigação principal atingidos pela caducidade não existiram. Existiram, se o conjunto probatório assim o demonstrar, porém não podem provocar efeitos jurídicos dada a aplicação da norma decadencial que atende aos desígnios da segurança jurídica. Entre tais efeitos jurídicos está o de obrigar que na GFIP conste informação de sua existência. Se não podem provocar efeitos

jurídicos, os fatos geradores, ainda que existentes, não geram a obrigação(efeito jurídico) de o contribuinte incluí-los na GFIP.

É certo que estamos cientes que a regra decadencial aplicável para descumprimento de obrigação acessória é aquela do art. 173, inciso I do CTN, mas nossa posição não conclui que aqui devemos aplicar a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, mas, sim que a obrigação descrita na norma - apresentar a GFIP em harmonia com os fatos geradores - não foi descumprida conforme previsão do art. 32, §5º da Lei 8.212/91, pois o colegiado decidiu que os fatos geradores de obrigação principal foram atingidos pela caducidade, ou seja, não podem provocar efeitos jurídicos. Essa situação é bem diferente daquela situação das penalidades pelo descumprimento das obrigações acessórias previstas nos §§ 4º e 6º do art. 32 da Lei 8.212/91. Tais dispositivos capitulam como infração deixar de apresentar a GFIP (§4º) ou apresentá-la com erro de preenchimento nos dados não relacionados a fatos geradores (§6º), em nada se relacionando com os fatos geradores da obrigação principal. Nesses casos, ainda que para a obrigação principal tenha sido aplicado a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN, subsistirá a infração naquele período não atingido pela regra decadencial do art. 173, inciso I.

No presente caso, como a Turma decidiu que os fatos geradores da obrigação principal estão decaídos até 03/3007, não remanescem produzindo efeitos jurídicos fatos geradores de obrigação principal que suscitem aplicação da penalidade do §5º do art. 32 da Lei. 8212/91 nesse período. Portanto, até 03/2007, votamos pela inexistência de infração em relação ao §5º do art. 32 da Lei. 8212/91.

Requisitos para a imunidade dos pagamentos a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)

Início a análise do litígio posicionando-me sobre a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR.

Definir a natureza jurídica do benefício fiscal será crucial para adotarmos a metodologia jurídica de interpretação, pois , como sabemos, para a isenção o CTN exige uma interpretação literal, ou seja, veda uma interpretação analógica ou extensiva, preferindo a interpretação restritiva dentro do sentido possível das palavras. Ainda que isso não represente uma exclusividade do método literal ou gramatical na interpretação da isenção – tarefa hermenêutica impossível diante da pluralidade de sentidos do conteúdo de algumas normas isencionais -, a interpretação da isenção deve buscar o sentido mais restritivo da norma. Por outro lado, para a imunidade o processo interpretativo é livre para percorrer todos os métodos – literal, histórico, sistemático e teleológico.

É nesse sentido a lição de Amílcar de Araújo Falcão (FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato Gerador da obrigação tributária*. São Paulo: Revista dos tribunais, 1977, p. 120-121):

“A distinção [entre não incidência, imunidade e isenção], além da importância que possui sob o ponto de vista doutrinário ou teórico, tem consequências práticas importantes, no que se refere à interpretação. É que, sendo a isenção uma exceção à regra de que, havendo incidência, deve ser exigido o tributo, a

interpretação dos preceitos que estabeleçam isenção deve ser estrita, restritiva. Inversamente, a interpretação, quer nos casos de incidência, quer nos de não-incidência, que, portanto, nos de imunidade, é ampla, no sentido de que todos os métodos, inclusive o sistemático, o teleológico etc., são admitidos”.

Adotamos, para a interpretação das imunidades, a sistematização de suas características e limites fornecida por Ricardo Lobo Torres (TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, v. III; *os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 97):

“Nessa perspectiva podemos dizer que a interpretação das imunidades fiscais: a) adota o pluralismo metodológico, com o equilíbrio entre os métodos literal, histórico, lógico e sistemático, todos eles iluminados pela dimensão teleológica[das finalidades]; b) modera os resultados da interpretação, admitindo assim a interpretação extensiva que a restritiva, tanto a objetiva quanto a subjetiva, todas em equilíbrio e a depender do texto a ser interpretado; c) apóia-se no pluralismo teórico, com o princípio respectivo da não-identificação com ideologias triviais; d) recusa, da mesma forma que a interpretação das isenções, a analogia, que implica a extensão da imunidade a direitos não-fundamentais; e) busca o pluralismo dos valores, com o equilíbrio entre liberdade, justiça e segurança jurídica”.

Tendo tomado tais lições, passemos à busca da natureza jurídica do benefício fiscal concedido os pagamentos a título de PLR.

Encontramos duas posições a respeito da natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR: os que o consideram uma imunidade e os que o consideram uma isenção.

Haveria imunidade na medida em que o art. 7º, inciso XI da CF desvincula a PLR da remuneração, o que equivaleria a afastar a natureza de remuneração e, em consequência, afastar a possível incidência prevista no art. 195, inciso I, alínea “a” e inciso II. Dessa forma, estaria configurada uma supressão da competência constitucional impositiva atendendo ao conceito clássico de imunidade.

Na jurisprudência, encontramos o anterior presidente desta Câmara, Júlio César Vieira Gomes que, em declaração de voto no Acórdão 205-00.563, asseverou:

“Outra importante constatação é que a participação nos lucros e resultados goza de imunidade tributária. Não é caso de isenção, como a maioria das rubricas excluídas da incidência de contribuições previdenciárias por força do artigo 28, 9º da Lei 8.212 de 24/07/91. Isto porque cuidou a própria Constituição Federal de desvincular o benefício da remuneração dos trabalhadores(...)”

Entre doutrinadores, Kyoshi Harada e Sydnei Sanches assumiram a natureza jurídica de imunidade no texto a seguir:

“O legislador constituinte, objetivando incentivar as empresas a repartirem seus lucros ou resultados com os seus empregados,

*promovendo a 'socialização dos lucros' como meio de alcançar o justo equilíbrio entre o capital e o trabalho, prescreveu no inciso XI do art. 7º da Carta Política, que a PLR fica desvinculada da remuneração. Em outras palavras, retirou do campo do exercício da competência impositiva prevista no art. 195, I, a da CF tudo o que for pago pela empresa a título de participação nos lucros, ou resultados. (...)A PLR, uma vez imunizada pela Constituição, jamais poderia integrar a base de cálculo da contribuição previdenciária, sem gravíssima ofensa ao texto constitucional.” (HARADA, Kiyoshi; SANCHES, Sydney. **Participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa: incidência de contribuições previdenciárias.** Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 962, 20 fev. 2006. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/texto/16671>>. Acesso em: 13 jan. 2011)*

A princípio, não entendemos que houve a total supressão da competência constitucional impositiva, pois não podemos deixar de considerar que a competência constitucional impositiva da União para a contribuição previdenciária inclui não só o que está inserto no art. 195, mas também o que está previsto no §11º do art. 201 (ganhos habituais a qualquer título). Nesse sentido o Ministro Marco Aurélio anotou em seu voto no RE 398.284: “*não vejo cláusula a abolir a incidência de tributos, cláusula a limitar a regra específica do artigo 201, §11º, da Constituição Federal*”. Portanto, houve supressão constitucional apenas da competência da União instituir contribuição previdenciária sobre a PLR na forma de remuneração, mas não na forma de ganho habitual. Ocorre que, a despeito de possuir competência constitucional para criar contribuição previdenciária sobre ganhos habituais a qualquer título, a União somente o fez em relação aos ganhos habituais sob a forma de utilidades, conforme consta da segunda parte do inciso I do art. 22 (contribuição da empresa sobre pagamentos a empregados) e da segunda parte do inciso I do art. 28 (definição de salário-de-contribuição). Logo, a PLR só estará no campo de incidência da contribuição previdenciária se tomar a forma de remuneração. E isso só poderá ocorrer se houver desobediência à lei reguladora da imunidade.

Curioso notar que a natureza jurídica de imunidade que o benefício fiscal concedido ao pagamento de PLR alcança coloca-nos diante da ausência de uma norma reguladora constitucionalmente válida, pois, como limitação constitucional ao poder de tributar, a imunidade, em obediência ao art. 146, inciso II da Constituição Federal, só pode ser regulada por lei complementar, *status* que a Lei 10.101/2000 não possui. Se confirmada pelo STF a tese de que o inciso XI do art. 7º é norma de eficácia limitada, teríamos, em consequência, que considerar todos os pagamentos de PLR como desamparados de imunidade. Mas a Lei 11.941/2009 incluiu o art. 26-A no Decreto 70.235/72 prescrevendo explicitamente a proibição dos órgãos de julgamento no âmbito do processo administrativo fiscal acatarem argumentos de inconstitucionalidade, o que nos obriga a acatar a Lei 11.101/2000 como norma reguladora da imunidade.

Não ignoramos que o STJ já se manifestou no sentido de considerar como isenção o benefício fiscal concedido aos valores pagos a título de PLR, conforme ementas que transcrevemos:

RE 865.489 – Relator Ministro Luis Fux

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/07/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS, Assinado digitalmente em 14

/07/2014 por MAURO JOSE SILVA, Assinado digitalmente em 14/07/2014 por BERNADETE DE OLIVEIRA BARROS,

Assinado digitalmente em 25/08/2014 por MARCELO OLIVEIRA

Impresso em 28/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. CARACTERIZAÇÃO. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 07/STJ. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. SÚMULA 07/STJ.

1. A isenção fiscal sobre os valores creditados a título de participação nos lucros ou resultados pressupõe a observância da legislação específica a que refere a Lei n.º 8.212/91.

RE 856.160 – Relatora Ministra Eliana Calmon

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

(...)

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

Com o respeito devido aos Ministros do STJ que assumiram tal posição, reiteramos que nossa conclusão é a de que existe imunidade para os pagamentos a título de PLR na forma de remuneração.

Estabelecida a natureza jurídica do benefício fiscal concedido aos pagamentos a título de PLR no tocante às contribuições previdenciárias como imunidade, passemos a investigação de quais finalidades devem ser atendidas pela norma reguladora exigida no texto constitucional.

Iniciamos a investigação sobre as finalidades da norma reguladora da imunidade com a lição de Luís Eduardo Schoueri. Para o autor, não existem tributos que tenham uma função estritamente fiscal (arrecadatória) sem que possuam qualquer efeito indutor a atuar no Domínio Econômico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 16). Porém, prossegue afirmando que há normas que possuem o caráter indutor em destaque. Assim, as normas indutoras são normas por meio das quais “o legislador vincula a determinado comportamento um conseqüente, que poderá consistir em vantagem (estímulo) ou agravamento da natureza tributária”. (op.cit., p. 30). Em outras palavras, uma norma indutora é o que a doutrina clássica chamaria de norma extrafiscal *stricto sensu*.

Parece-nos que a norma do art. 7º, inciso XI da Constituição, bem como as normas que criaram requisitos para a fruição da imunidade possuem nítido caráter indutor de comportamento.

Ao desvincular da remuneração o pagamento de PLR, conforme requisitos a serem estabelecidos pela lei, quis o legislador constituinte, de um lado, conforme interpretação do Ministro Marco Aurélio no RE 398.284, proteger o trabalhador de fraude que poderia ser perpetrada pelos empregadores que poderiam compensar o direito constitucional com o salário do trabalhador. Nas palavras do Ministro:

“É uma cláusula pedagógica para evitar o drible pelos empregadores, a compensação, o esvaziamento do direito constitucional”

A fraude que pode estar relacionada à PLR não está relacionada apenas à compensação do salário com o direito de índole constitucional. A solidariedade no financiamento da seguridade social, prevista no *caput* do art. 195 da CF, pode ser violada na medida em que for revestida de PLR parcela verdadeiramente salarial, na tentativa de evasão da contribuição previdenciária. Esse é outro aspecto da fraude que a regulamentação tenta evitar e que já foi assinalado pelo antigo presidente desta Câmara, Júlio César Viera Gomes, em trecho da Declaração de Voto no Acórdão 205-00.563 ao afirmar que:

“é possível que esse importante direito trabalhista [a participação nos lucros e resultados] seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o . Princípio da Verdade Material para considerar os valores pagos integrantes da base de cálculo , das contribuições previdenciárias”.

Por outro lado, o próprio direito em si à participação nos lucros pretende, em sintonia com um dos fundamentos de nosso Estado Democrático de Direito – o valor social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV da CF) -, incrementar os meios para o atingimento de, pelo menos, dois dos objetivos da República: construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o desenvolvimento nacional(art. 3º, incisos I e II da CF). Nesse sentido, alguns Ministros do STF viram no dispositivo um “*avanço no sentido do capitalismo social*”(Ministro Ricardo Lewandowski, RE 398.284) que contribuiria para a “*humanização do capitalismo*”(Ministro Carlos Britto, RE 398.284) na medida em que tenta “*implantar uma nova cultura, uma nova mentalidade, a mentalidade do compartilhamento do progresso da empresa com seus atores sociais, com os seus protagonistas*” (Ministro Carlos Britto, RE 398.284).

Como se vê, os Ministros do STF capturaram as duas preocupações que devem nos nortear na interpretação dos reflexos tributários da norma que estatui os requisitos exigidos pelo Texto Magno: evitar a fraude e levar as relações entre capital e trabalho a um patamar mais harmônico. Assim agindo, o intérprete estará garantindo que a finalidade indutora ou o caráter extrafiscal *stricto sensu* da norma regulamentadora da imunidade seja atingido.

Portanto, no transcorrer do processo hermenêutico não perderemos de vista que os requisitos da lei reguladora da imunidade devem contribuir para o combate à fraude - contra os trabalhadores ou contra a solidariedade no financiamento da seguridade social - e para a melhoria da qualidade das relações entre capital e trabalho.

Passamos a analisar algumas questões específicas que interessam no presente caso.

Contribuintes individuais

Passamos, inicialmente, agora a analisar a incidência da contribuição previdenciária das empresas sobre a remuneração dos contribuintes individuais (não empregados) cuja hipótese está presente no inciso III do art. 22, *in verbis*:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

(...)

III - vinte por cento sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Art. 12. São segurados obrigatórios da Previdência Social as seguintes pessoas físicas:

(...)

V - como contribuinte individual: (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999).

(...)

f) o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural, e o associado eleito para cargo de direção em cooperativa, associação ou entidade de qualquer natureza ou finalidade, bem como o síndico ou administrador eleito para exercer atividade de direção condominial, desde que recebam remuneração; (Incluído pela Lei nº 9.876, de 1999).

Conforme os dispositivos acima transcritos, a empresa está obrigada ao pagamento da contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos contribuintes individuais com base na remuneração destes. Ocorre que, não sendo estes empregados, sua relação com a empresa não está regida pela legislação trabalhista. Logo, o conceito de remuneração para os contribuintes individuais não está adstrito ao conteúdo da CLT por força do art. 110 do CTN, como no caso dos empregados. Por conta disso, fomos buscar outras disposições de nosso direito positivo que tratem, genericamente, de remuneração e encontramos o art. 74 da Lei 8.383/91, *in verbis*:

Art. 74. Integrarão a remuneração dos beneficiários:

I - a contraprestação de arrendamento mercantil ou o aluguel ou, quando for o caso, os respectivos encargos de depreciação, atualizados monetariamente até a data do balanço:

a) de veículo utilizado no transporte de administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros em relação à pessoa jurídica;

b) de imóvel cedido para uso de qualquer pessoa dentre as referidas na alínea precedente;

II - as despesas com benefícios e vantagens concedidos pela empresa a administradores, diretores, gerentes e seus assessores, pagos diretamente ou através da contratação de terceiros, tais como:

a) a aquisição de alimentos ou quaisquer outros bens para utilização pelo beneficiário fora do estabelecimento da empresa;

b) os pagamentos relativos a clubes e assemelhados;

c) o salário e respectivos encargos sociais de empregados postos à disposição ou cedidos, pela empresa, a administradores, diretores, gerentes e seus assessores ou de terceiros;

d) a conservação, o custeio e a manutenção dos bens referidos no item I.

1º A empresa identificará os beneficiários das despesas e adicionará aos respectivos salários os valores a elas correspondentes.

(...)

A lei, portanto, no caso de administradores, gerentes e seus assessores inclui na remuneração todo e qualquer benefício ou vantagem concedido pela empresa.

Portanto, os valores pagos na ocasião do desligamento do administrador (*plus* rescisório e férias) são benefícios concedidos por liberalidade da empresa e enquadram-se no conceito de remuneração de tal categoria.

Especificamente quanto à Participação nos Lucros ou Resultados, passamos a tecer algumas considerações a seguir.

Pagamento de PLR a administradores ou diretores sem vínculo empregatício.

A Lei 10.101/2000 só é aplicável no caso dos empregados, conforme podemos extrair do caput do art. 2º. Assim, no caso dos contribuintes individuais (administradores sem vínculo de emprego) remanescemos sem lei regulamentadora. Como o STF já reconheceu que a imunidade do art. 7º, inciso XI necessita de lei regulamentadora, as

verbas pagas a título de participação nos lucros a administradores mantém sua natureza remuneratória de gratificação ajustada paga com habitualidade e que, portanto, integra a base de cálculo da contribuição previdenciária. Transcrevemos jurisprudência do STF sobre o assunto:

*RE 505597 AgR-AgR / RS
EMENTA: AGRADO REGIMENTAL NO AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. MP 794/94. Com a superveniência da MP n. 794/94, sucessivamente reeditada, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores no lucro das empresas [é o que extrai dos votos proferidos no julgamento do MI n. 102, Redator para o acórdão o Ministro Carlos Velloso, DJ de 25.10.02]. Embora o artigo 7º, XI, da CB/88, assegure o direito dos empregados àquela participação e desvincule essa parcela da remuneração, o seu exercício não prescinde de lei disciplinadora que defina o modo e os limites de sua participação, bem como o caráter jurídico desse benefício, seja para fins tributários, seja para fins de incidência de contribuição previdenciária. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento.*

Nesse Tribunal Administrativo, encontramos o Acórdão 2401-00.182 com conclusão similar, cuja relatora foi a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira. Transcrevemos um trecho da ementa:

A DESTINAÇÃO DE LUCROS AOS ADMINISTRADORES ao contrário da distribuição de lucros ou resultados a empregados, e distribuição de lucros aos sócios, não possui previsão legal para que não constitua salário de contribuição. Na modalidade como pagos, passam os valores a constituir uma espécie de remuneração, ganho, que não encontra respaldo legal para ser excluído da base de cálculo de contribuições previdenciárias.

O argumento da recorrente de que a Lei 6.404/76 supriria a lei exigida pelo texto constitucional não nos convence, tendo em vista que a Lei das S/A não é específica para cuidar do assunto e não traz dispositivos tratando com detalhes dos limites e requisitos do benefício.

A jurisprudência judicial assim tem se manifestado:

*APELREEX 200872010013069
APELREEX - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO
Relator(a) ARTUR CÉSAR DE SOUZA Sigla do órgão TRF4
Órgão julgador SEGUNDA TURMA*

Fonte D.E. 16/09/2009

Ementa TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. DIRETORES. PLANO DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. 1- Inexiste base legal para a não

incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores pagos à título de participação nos lucros paga aos administradores não empregados. 2- Para que as contribuições pagas pela empresa a programa de previdência complementar não integrem o salário-de-contribuição, é imperativo que tal programa seja disponibilizado à totalidade de seus empregados e dirigentes.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. INDENIZAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO DESVINCULADO DO SALÁRIO. DESPEDIDA OU FALECIMENTO ENTRE 15 E 25 ANOS DE SERVIÇO. PARCELA ÚNICA. PRÊMIO POR TEMPO DE SERVIÇO AOS 25, 35 E 40 ANOS DE SERVIÇO. PRÊMIO DESVINCULADO DO SALÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. NÃO INCIDÊNCIA. 1. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados. (...) (TRF4, APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 2004.71.07.004696-5, 2ª Turma, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, D.E. 16/07/2009)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS DA EMPRESA. GRUPO ECONÔMICO. DIRETORES. 1. A teor do artigo 7º, XI, da Constituição Federal, constitui direito dos trabalhadores urbanos e rurais a "participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei". 2. Do fato de pertencer ao grupo econômico de outra empresa (com CNPJ diverso) não decorre, necessariamente, o efeito de estender os atos promovidos por uma das pessoas jurídicas às outras. 3. Ao garantir a participação nos lucros isenta do recolhimento de contribuições, a Constituição Federal, bem como a legislação ordinária, tratou somente dos trabalhadores, excluindo os integrantes de sociedades empresárias que ocupam a função de diretores/administradores, sem vínculo empregatício. 4. A diversidade de regime na participação nos lucros afasta a não incidência da verba no salário de contribuição. No caso, os aditivos ao acordo coletivo celebrados entre a demandante e seus empregados atestam critérios de distribuição dos lucros distintos para os chefes, gerentes, "carreira Y" e facilitadores, sendo a eles destinados valores superiores àqueles devidos aos demais colaboradores. (TRF4, APELAÇÃO CÍVEL Nº 2007.72.09.001644-1, 2ª Turma, Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, POR UNANIMIDADE, D.E. 02/07/2009)

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. DIRETORES EMPREGADOS E NÃO EMPREGADOS. TAXA SELIC. A participação nos lucros paga ao diretor não empregado integra o salário-de-contribuição. O mesmo sucede em relação ao diretor empregado, se o mesmo, quanto à participação nos lucros, goza de situação privilegiada em relação aos demais empregados. A taxa SELIC é computável a título de juros e correção monetária no tocante aos débitos fiscais, nos termos do art. 13 da Lei 9.065/95, não havendo que se cogitar de sua inconstitucionalidade. Apelação desprovida. (TRF4, AC 2002.71.07.013652-0, Segunda Turma, Relator João Surréaux Chagas, DJ 29/06/2005)

Portanto, os valores pagos aos administradores a título de participação nos lucros tem natureza de remuneração e devem compor a base de cálculo da contribuição previdenciária.

Esclarecemos que o art. 28, §9º, alínea “j” não pode ser compreendido isoladamente e, ainda assim, exige lei específica regulamentadora que, no caso, não existe.

Limitação à periodicidade do pagamento da Participação nos Lucros ou Resultados (PLR)

A lei 10.101/2000 expressamente instituiu um requisito para os pagamentos a título de PLR no art. 3º, parágrafos 2º e 4º, *in verbis*:

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.

(...)

§ 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.

(...)

§ 4º A periodicidade semestral mínima referida no § 2º poderá ser alterada pelo Poder Executivo, até 31 de dezembro de 2000, em função de eventuais impactos nas receitas tributárias.

A limitação imposta pela lei, conforme o dispositivo acima transcrito, tem a clara finalidade de impedir que parcela salarial seja revestida de PLR na medida em que houver o pagamento em mais de duas parcelas anuais.

Por não concordarmos com os respectivos fundamentos jurídicos, não seguimos as conclusões da jurisprudência do Tribunal Superior do Trabalho (TST) que é frequentemente citada para sustentar o argumento de que a periodicidade não afasta a natureza não salarial. Ademais a questão tem fundo constitucional que poderá ser interpretada em definitivo não pelo TST mas sim pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Assim, os pagamentos a título de PLR que foram posteriores à segunda parcela anual devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição, tendo em vista que não obedecem ao requisito legal para desfrutar da mencionada isenção.

A par das digressões jurídicas genéricas já apresentadas, passamos a analisar o caso concreto.

Com relação aos pagamentos a título de PLR feitos em mais de duas vezes no ano civil, há provas nos autos que foram, de fato, realizados. O argumento de que alguns pagamentos referiam-se a antecipações não afasta o requisito legal de que não haja pagamento de parcela de PLR no ano em mais de duas vezes. Se isso fosse aceito, poderíamos pagamento de PLR em durante todo o ano, sendo dois pagamentos a título de "verdadeira" PLR e outros dez a título de simples antecipação do ano seguinte. Logo, conforme nossa posição já explanada, votamos por excluir do lançamento os dois primeiros pagamentos considerados no ano, mantendo-se os demais na base de cálculo das contribuições.

Com relação aos administradores, na ausência de lei específica que regulamente o benefício, está correta a inclusão de tais pagamentos na base de cálculo das contribuições. Se o texto constitucional não especifica quais tipos de trabalhadores seriam beneficiados pela imunidade, por seu turno, a regulamentação do benefício fiscal no art. 2º da Lei 10.101/2000 é explícita ao referir-se a empregados da empresa e não a todos os tipos de prestadores de serviço.

A recorrente apresenta argumentos de que a falta de habitualidade dos pagamentos aos diretores ensejaria o benefício da isenção. De nossa parte, interpretamos o vocábulo eventual em oposição a habitual, contínuo, pois assim a CLT o fez no *caput* do seu art. 3º, ao estabelecer os requisitos necessários ao empregado. Não desconhecemos que o vocábulo "eventual" é tratado pelo dicionário Michaelis com três significados: (i) dependente de acontecimento incerto; (ii) casual, fortuito; (iii) variável. Isso permitiria, passando pela interpretação gramatical, assumirmos, como o fez a ilustre relatora, a oposição de eventualidade com imprevisibilidade, incerteza. Mas entendemos, considerando o conteúdo do *caput* do art. 3º da CLT e mesmo das muitas referências a "eventuais" contidas na Lei 8.212/91, que estaríamos negando a harmonia sistemática das normas se interpretássemos ganho eventual como sinônimo de ganho imprevisível. Interpretaremos, portanto, ganho eventual, em oposição a ganho repetido, habitual. Sabendo da dificuldade de conceituarmos o

que é habitual, adotaremos, como primeiro critério, a habitualidade como a qualidade daquilo que é freqüente, que é repetido muitas vezes, o que implica tomarmos como habitual aquilo que é, ou poderá ser, repetido mais de três vezes durante a duração do contrato de trabalho. No caso em destaque, pagamentos a título de PLR repetem-se anualmente e certamente ocorrem em mais de três vezes no transcorrer do contrato de trabalho.

**Incidência de juros de mora sobre o total do crédito tributário não pago no vencimento.
Súmula CARF Nº 05.**

Sobre a incidência de juros de mora sobre penalidades, a Súmula CARF Nº 05 afasta a dúvida sobre tal possibilidade, na medida em que admite a aplicação dos juros de mora sobre o total do crédito tributário não pago no vencimento. Vejamos:

Súmula CARF nº 5: São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral.

Multas no lançamento de ofício após a edição da MP 449 convertida na Lei 11.941/2009.

Enfrentamos a seguir a questão do regime jurídico das multas, ainda que tal questão não tenha sido suscitada no Recurso Voluntário, por entendermos tratar-se de questão de ordem pública.

Antes da MP 449, se a fiscalização das contribuições previdenciárias constataste o não pagamento de contribuições, sejam aquelas já declaradas em GFIP, omitidas da GFIP ou mesmo omitidas da escrituração ocorria a aplicação de multa de mora, sendo que esta partia de 12% e poderia chegar a 100%, segundo o inciso II do art. 35 da Lei 8.212/91. Além disso, a fiscalização lançava as multas dos §§4º, 5º e 6º do art. 32 por incorreções ou omissões na GFIP. O §4º tratava da não apresentação da GFIP, o §5º da apresentação do documento com dados não correspondentes aos fatos geradores e o §6º referia-se a apresentação do documento com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores. -

Com a edição da referida MP, foi instituído o art. 32-A da Lei 8.212/91 que trata da falta de apresentação da GFIP, bem como trata da apresentação com omissões ou incorreções. Porém, foi também previsto, no art. 35-A, a aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 para os casos de lançamento de ofício. Interessa-nos o inciso I do referido dispositivo no qual temos a multa de 75% sobre a totalidade do imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.

Tais inovações legislativas associadas ao fato de a fiscalização realizar lançamento que abrangem os últimos cinco anos e de existirem lançamentos pendentes de definitividade na esfera administrativa no momento da edição da novel legislação colocam-nos diante de duas situações:

- Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta;
- Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Vamos analisar individualmente cada uma das situações.

Lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta

Para os lançamentos realizados após a edição da MP 449 e referentes a fatos geradores posteriores a esta, o procedimento de ofício está previsto no art. 35-A da Lei

8.212/91, o que resulta na aplicação do art. 44 da Lei 9.430/96 e na impossibilidade de aplicação da multa de mora prevista no art. 35 da Lei 8.212/91.

Assim, se constatar diferença de contribuição, a fiscalização, além do próprio tributo, lançará a multa de ofício que parte de 75% e pode chegar a 225% nas hipóteses de falta de recolhimento, falta de declaração ou declaração inexata. A falta de recolhimento é uma hipótese nova de infração que, portanto, só pode atingir os fatos geradores posteriores a MP 449. Por outro lado, com relação às contribuições previdenciárias, a falta de declaração e a declaração inexata referem-se a GFIP e são infrações que já eram punidas antes da MP 449. A falta de GFIP era punida pelo §4º do art. 32 da Lei 8.212/91 e a declaração inexata da GFIP era punida tanto pelo §5º quanto pelo 6º do mesmo artigo, a depender da existência (§5º) ou não (§6º) de fatos geradores da contribuição relacionados com as incorreções ou omissões.

É certo que, a princípio, podemos vislumbrar duas normas punitivas para a não apresentação e a apresentação inexata da GFIP relacionada a fatos geradores de contribuições: o art. 32-A da Lei 8.212/91 e o inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96. Tendo em conta o princípio geral do Direito Tributário de que a mesma infração não pode ser sancionada com mais de uma penalidade, temos que determinar qual penalidade aplicar.

Numa primeira análise, vislumbramos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 seria aplicável para os casos relacionados à existência de diferença de contribuição ao passo que o art. 32-A da Lei 8.212/91 seria aplicável aos casos nos quais não houvesse diferença de contribuição. No entanto, tal conclusão não se sustenta se analisarmos mais detidamente o conteúdo do art. 32-A da Lei 8.212/91. No inciso II, temos a previsão da multa de *“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, (...)”*. Claramente, o dispositivo em destaque estipula a multa aplicável quando houver contribuições apuradas, recolhidas ou não, nos casos nos quais a GFIP não for apresentada ou for apresentada fora de prazo. Logo, podemos concluir que tal inciso aplica-se também àquelas situações em que há apuração de diferença de contribuição. Confirmando tal conclusão, temos o inciso II do §3º do mesmo artigo que estipula a multa mínima aplicável nos casos de omissão de declaração com ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária.

Portanto, diversamente do que preliminarmente concluímos, tanto o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 quanto o art. 32-A da Lei 8.212/91 são aplicáveis aos casos de falta de declaração ou declaração inexata de GFIP quando for apurada diferença de contribuição em procedimento de ofício. Temos, então, configurado um aparente conflito de normas que demanda a aplicação das noções da teoria geral do Direito para sua solução. Três critérios são normalmente levados em conta para a solução de tais antinomias: critério cronológico, critério da especialidade e critério hierárquico.

O critério cronológico (norma posterior prevalece sobre norma anterior) não nos ajuda no presente caso, uma vez que a determinação de aplicarmos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e a inclusão do art. 32-A da Lei 8.212/91 foram veiculados pela mesma Lei 11.941/2009.

O critério hierárquico também não soluciona a antinomia, posto que são normas de igual hierarquia.

Resta-nos o critério da especialidade.

Observamos que o art. 44, inciso I da Lei 9.430/86 refere-se, de maneira genérica, a uma falta de declaração ou declaração inexata, sem especificar qual seria a declaração. Diversamente, o art. 32-A faz menção específica em seu *caput* à GFIP no trecho em que diz “*o contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei(...)*”. Logo, consideramos que no conflito entre o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 e o art. 32-A da Lei 8.212/91, este último é norma específica no tocante à GFIP e, seguindo o critério da especialidade, deve ter reconhecida a prevalência de sua força vinculante.

Em adição, a aplicação do art. 32-A da Lei 8.212/91 pode ser justificada pelo nítido caráter indutor que a penalidade do art. 32-A assume, facilitando, no futuro, o cálculo do benefício previdenciário. Pretende a norma do art. 32-A estimular a apresentação da GFIP na medida em que a penalidade é reduzida à metade se a declaração for apresentada antes de qualquer procedimento de ofício (§2º, inciso I); ou reduzida a 75% se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação (§2º, inciso II). Esse estímulo pode ser compreendido em benefício do trabalhador na medida em que as informações da GFIP servirão como prova a favor deste no cálculo do benefício previdenciário, tendo em conta que, segundo o §3º do art. 29 da Lei 8.213/91, “*serão considerados para cálculo do salário-de-benefício os ganhos habituais do segurado empregado, a qualquer título, sob forma de moeda corrente ou de utilidades, sobre os quais tenha incidido contribuições previdenciárias, exceto o décimo-terceiro salário (gratificação natalina)*.” Se o cálculo do salário-de-benefício considerará a base de cálculo das contribuições, certamente a GFIP é um importante meio de prova dos valores sobre os quais incidiram as contribuições. Se aplicássemos o art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, não haveria qualquer mecanismo de estímulo ao empregador para apresentar a GFIP. Iniciado o procedimento de ofício, seria aplicada, no mínimo, a multa de 75% sobre a diferença das contribuições sem que a apresentação da GFIP pudesse alterar tal valor. O empregador poderia simplesmente pagar a multa e continuar omissa em relação à GFIP, deixando o empregado sem este importante meio de prova para o cálculo do benefício de aposentadoria. Assim, a hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário reforça a necessidade de prevalência do art. 32-A.

Portanto, seja pela aplicação do critério da especialidade ou pela hermenêutica sistemática considerando o regime jurídico previdenciário, temos justificada a aplicação do art. 32-A no caso de omissão na apresentação da GFIP ou apresentação desta com informações inexatas.

Acrescentamos que não há no regime jurídico do procedimento de ofício previsto na MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, a previsão para multa de mora pelo fato de ter ocorrido atraso no recolhimento. Trata-se de infração – o atraso no recolhimento – que deixou de ser punida por meio de procedimento de ofício. Outra infração similar, mas não idêntica, foi eleita pela lei: a falta de recolhimento. Apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

Podemos assim resumir o regime jurídico das multas a partir de 12/2008:

- A multa de mora, se aplicada, deve ser mantida e limitada a 20%;
- A multa de ofício de 75% é aplicada pela falta de recolhimento da contribuição, podendo ser majorada para 150% em conformidade com o §1º do art. 44 das Lei 9.430/96, ou seja, nos casos em que existam provas de atuação dolosa de sonegação, fraude ou conluio. A majoração poderá atingir 225% no caso de não atendimento de intimação no prazo marcado, conforme §2º do art. 44 da Lei 9.430/96;
- A multa pela falta de apresentação da GFIP ou apresentação deficiente desta é aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

Nesses termos, temos como delineado o novo regime jurídico das multas em lançamento de ofício das contribuições previdenciárias previsto pela MP 449, convertida na Lei 11.941/2009, aplicável aos fatos geradores ocorridos após a edição da referida MP.

Lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Com base nesse novo regime jurídico vamos determinar a penalidade aplicável à outra situação, ou seja, para os casos de lançamento relacionado aos fatos geradores anteriores à edição da MP porém ainda não definitivamente julgados na esfera administrativa.

Para tanto, devemos tomar o conteúdo do art. 144 do CTN em conjunto com o art. :

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

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.

A interpretação conjunta desses dois dispositivos resulta na conclusão de que devemos aplicar o regime jurídico das penalidades conforme a lei vigente na data da ocorrência dos fatos geradores, salvo se lei posterior houver instituído penalidade menos severa ou houver deixado de definir um fato como infração.

O que devemos ressaltar é que o art. 106 do CTN determina a comparação da penalidade mais benéfica por infração e não em um conjunto. Assim, cada infração e sua respectiva penalidade deve ser analisada.

Para os lançamentos referentes a fatos geradores anteriores a MP 449, de plano devemos afastar a incidência da multa de mora, pois a novo regime jurídico do lançamento de ofício deixou de punir a infração por atraso no recolhimento. O novo regime pune a falta de recolhimento que, apesar de similar, não pode ser tomada como idêntica ao atraso. O atraso é graduado no tempo, ao passo que a falta de recolhimento é infração instantânea e de penalidade fixa. No regime antigo, o atraso era punido com multa de mora de 12% a 100%, ao passo que no regime atual o atraso não é punível em procedimento de ofício e pode atingir até 20% nos casos em que não há lançamento de ofício.

Nossa conclusão de afastar a multa de mora pode também ser amparada no princípio da isonomia. Vejamos um exemplo. Duas empresas, A e B, atuam no mesmo ramo, tem a mesma estrutura de pessoal e de remuneração, bem como utilizam o mesmo escritório contábil para tratar de sua vida fiscal.

A empresa A foi fiscalizada em 2007 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, a multa de mora e a multa por incorreções na GFIP prevista no art. 32, §5º da Lei 8.212/91. Quando do julgamento de seu processo, considerando o novo regime de multas segundo nossa interpretação, o órgão julgador manteve o lançamento, mas determinou que a multa relacionada à GFIP fosse comparada com a multa do 32-A da Lei 8.212/91.

A empresa B foi fiscalizada em 2009 com relação aos fatos geradores de 2006 e teve contra si lançada a contribuição, sem aplicação de multa de mora, e a multa pela declaração inexata da GFIP com base no art. 32-A da Lei 8.212/91 ou com base no art. 32, §5º da Lei 8.212/91, o que lhe for mais favorável. Facilmente pode ser notado que a empresa B responde por crédito tributário menor que a empresa A, pois não foi aplicada a multa de mora. Somente com a aplicação do art. 106, inciso II, alínea “a” do CTN para afastar a multa de mora no caso da empresa A é que teremos restaurada a situação de igualdade entre as empresas A e B.

Conforme já assinalamos, apesar de mantermos nossa posição a respeito da inexistência de multa de mora no novo regime do procedimento de ofício, deixamos de apresentar tal voto em homenagem ao princípio da eficiência devido às reiteradas decisões do Colegiado no sentido de manter a multa de mora que registraram nossa posição isolada. Assim, nosso voto é no sentido de, acompanhando os demais membros do Colegiado, manter a aplicação da multa de mora. No entanto, mantida a multa de mora, esta deve ser limitada a 20% com a retroatividade benéfica do art. 61 da Lei 9.430/96.

No tocante às penalidades relacionadas com a GFIP, deve ser feito o cotejamento entre o novo regime – aplicação do art. 32-A para as infrações relacionadas com a GFIP – e o regime vigente à data do fato gerador – aplicação dos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, prevalecendo a penalidade mais benéfica ao contribuinte em atendimento ao art. 106, inciso II, alínea “c”. Tal procedimento aplica-se, inclusive, para a multa de ofício aplicada com fundamento no art. 44, inciso I da Lei 9.430/96 motivada por falta de declaração ou declaração inexata.

Passamos a resumir nossa posição sobre o regime jurídico de aplicação das multas para fatos geradores até 11/2008.

A aplicação do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN deve ser feita ato ou fato pretérito considerado como infração no lançamento de modo que até 11/2008:

- As multas por infrações relacionadas a GFIP (falta de apresentação ou apresentação deficiente), previstas nos parágrafos do art. 32 da Lei 8.212/91, devem ser comparadas com a multa do art. 32-A da Lei 8.212/91, devendo prevalecer aquela que for mais benéfica ao contribuinte;
- Nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, esta deve ser mantida, mas limitada a 20%;
- 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. 32-A da Lei 8.212/91.

Por todo o exposto, voto no sentido de **CONHECER e DAR PROVIMENTO PARCIAL** ao Recurso Voluntário, de modo a: (a) excluir do lançamento os fatos geradores até 03/2007, inclusive, por conta da decadência segundo a Súmula CARF 99; (b) excluir do lançamento os fatos geradores até 03/2007 em relação ao §5º do art. 32 da Lei 8.212/91; (c) excluir do lançamento os dois primeiros pagamentos do ano a título de PLR, quando o excessivo número de parcelas for o único fundamento; (d) até 11/2008, nas competências nas quais a fiscalização aplicou somente a penalidade relativa ao atraso no pagamento, a multa de mora, limitar esta a 20%; (e) 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, manter 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. 32-A da Lei 8.212/91; (f) até 11/2008, em relação às infrações relacionadas com a GFIP, manter a multa mais benéfica quando comparada a penalidade aplicada com aquela prevista no art. 32-A da Lei 8.212/91.

(assinado digitalmente)

Mauro José Silva - Relator

Voto Vencedor

Bernadete de Oliveira Barros – Redatora

Permito-me divergir do entendimento do conselheiro relator, em relação à decadência, pelas razões a seguir expostas.

O Relator vota por aplicar a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, com fundamento no art. 72, §4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), tendo em vista a Súmula CARF 99.

Contudo, em relação ao AIOA, lavrado por descumprimento de obrigação acessória, entendo que o débito deva ser mantido em sua integralidade, por se tratar de lançamento de ofício, para o qual não houve pagamento antecipado.

Dessa forma, para os Autos de Infração lavrados por descumprimento de obrigações acessórias, por se tratar de lançamento de ofício, aplica-se o disposto no art. 173 do Código Tributário Nacional, transcrito a seguir:

***Art.173** - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo Único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Dessa forma, a regra decadencial aplicável ao caso do AIOA é a prevista no art. 173, I, do CTN, não havendo que se falar em decadência.

Nesse sentido, nego provimento ao recurso em relação ao AIOA DEBCAD

nº 37.346.335-9.

Processo nº 16327.720450/2012-11
Acórdão n.º **2301-004.056**

S2-C3T1
Fl. 831

CÓPIA