



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

Processo nº 16327.720468/2010-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-003.492 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de abril de 2014
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, PLR, SALÁRIO INDIRETO
Recorrente DEUTSCHE BANK S/A BANCO ALEMÃO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GRATIFICAÇÕES NÃO AJUSTADAS. SALÁRIO INDIRETO. AUSÊNCIA COMPROVAÇÃO NATUREZA SALARIAL. IMPROCEDÊNCIA LANÇAMENTO.

Ao proceder ao lançamento, sobretudo exigindo verbas caracterizadas como salário indireto, além de indicar o fato gerador, a base de cálculo, matéria tributável e sujeito passivo, incumbe à autoridade lançadora comprovar que os valores destinados aos segurados empregados, de fato, encontram-se revestidos das características do salário de contribuição, inscritas no artigo 28, inciso I, da Lei nº 8.212/91, de maneira a demonstrar a sua natureza salarial, justificando a incidência das contribuições previdenciárias.

A simples indicação da denominação da verba, bem como do fundamento legal da exação, sem que haja um aprofundamento nas suas especificidades e formas de pagamentos, como procedido pela autoridade lançadora in casu, não tem o condão de amparar a tributação a título de remuneração/salário indireto, impondo seja decretada a improcedência dos levantamentos GR e GR1.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA PLR. - IMUNIDADE. OBSERVÂNCIA À LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA. - ACORDO PRÉVIO AO ANO BASE. DESNECESSIDADE.

A Participação nos Lucros e Resultados PLR concedida pela empresa aos seus funcionários, como forma de integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade, não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias, por força do disposto no artigo 7º, inciso XI, da CF, desde que obedecidas as exigências contidas na lei 10.101/2000.

ACORDO PRÉVIO - ASSINATURA DE ACORDO TARDIO - IMPOSSIBILIDADE - DESCUMPRIMENTO DA ESSÊNCIA CONTIDA NA LEI 10.101/2000

Ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. EXISTÊNCIA DE ACORDO PREVENDO REGRAS PARA PAGAMENTO DA VERBA. NÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Constatando-se que a empresa negociou com seus empregados as regras para aquisição do direito ao recebimento da PLR, as quais constam do acordo firmado anteriormente ao período de aquisição do direito, deve-se declarar a improcedência das contribuições lançadas sobre a parcela.

PAGAMENTO DA PLR EM AÇÕES - . POSSIBILIDADE.

Não havendo qualquer restrição na Lei n.º 10.101/2000 quanto à forma de pagamento da PLR, é possível que parte da verba seja paga em ações, desde que acordado com os empregados e tal avença conste no acordo de PLR.

FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO E DECLARAÇÃO INCORRETA EM GFIP. MULTA MAIS BENÉFICA. AFERIÇÃO CONSIDERANDO TODAS AS LAVRATURAS EFETUADAS NA AÇÃO FISCAL.

Nos casos em que tenha havido falta de recolhimento das contribuições e declaração incorreta dos fatos geradores em GFIP, para a aferição da multa mais benéfica, deve-se cotejar a soma da multa por inadimplemento da obrigação principal (art. 35 da Lei n.º 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei n.º 8.212/1991) com a atual multa de ofício (art. 35A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A TERCEIROS - CORRELAÇÃO COM O RESULTADO DA OBRIGAÇÃO PATRONAL

A fiscalização previdenciária possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91. Todavia, o resultado do auto de infração de contribuição destinada a terceiros, em relação ao mérito, segue o mesmo resultado da obrigação principal correlata, onde foram lançadas as contribuições patronais.

PRAZO DECADENCIAL EXISTÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DE PAGAMENTO. NÃO RECONHECIMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS. APLICAÇÃO DO § 4. DO ART. 150 DO CTN.

Constatando-se antecipação de recolhimento para o período lançado, ainda que o sujeito passivo não tenha reconhecido a incidência de contribuições sobre as rubricas consideradas no lançamento, deve-se aferir o prazo decadencial pela regra constante do § 4. do art. 150 do CTN.

FISCALIZADO. DOCUMENTOS QUE INTERFEREM NA APURAÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE.

O fisco pode analisar documentos relativos a exercícios anteriores ao período delimitado no MPF, desde que estes tenham influência na apuração de contribuições relativas a competências sujeitas ao procedimento de auditoria.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI OU ATO NORMATIVO.-
IMPOSSIBILIDADE DE CONHECIMENTO NA SEARA
ADMINISTRATIVA.

À autoridade administrativa, via de regra, é vedado o exame da constitucionalidade ou legalidade de lei ou ato normativo vigente.

MATÉRIA COM REPERCUSSÃO GERAL NO STF. SOBRESTAMENTO
DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Com a revogação dos §§ 1. e 2. do art. 62-A do CARF inexistente fundamento para que esse Conselho determine o sobrestamento de feitos cuja matéria esteja com repercussão geral no STF.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, I) por unanimidade de votos: a) rejeitar a preliminar de nulidade; e b) declarar a decadência até a competência 11/2005, II) por unanimidade de votos, afastar a tributação do levantamento GN - gratificações ajustadas, III) pelo voto de qualidade, considerar descumprido o requisito de pactuação prévia, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por considerar cumprido o requisito, IV) por unanimidade de votos, considerar que os seguintes motivos não são ensejadores de descaracterizar o pagamento de PLR: a) fixação de critérios e regras claras e objetivas; e b) pagamento do PLR em ações, V) por unanimidade de votos, manter a alíquota adicional de 2,5%, VI) pelo voto de qualidade manter a multa lançada, vencidos os conselheiros Igor Araújo Soares, que votou por limitar a multa em 20%e os conselheiros Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por limitar a multa de mora em 20%e cancelar a multa de ofício, VII) por unanimidade de votos, determinar que observe a autoridade competente a existência de recolhimento feitos no curso do processo, desde que seja comprovada a vinculação dos mesmos.

Elaine Cristina Monteiro E Silva Vieira – Relatora e Presidente (na data da formalização, conforme Ordem de Serviço nº.01/2013 – CARF.)

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araújo, Igor Araújo Soares, Carolina Wanderley Landim e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

Durante o procedimento, ora sob análise, foram lavrados os presentes Autos de Infração de Obrigação Principal e Acessória, as quais podemos assim, descrever:

1. AIOP DEBCAD nº 37.320.573-2 - Auto de Infração de Obrigação Principal, referente às contribuições devidas à Seguridade Social, da parte da empresa (inclusive o adicional de 2,5% previsto no parágrafo 1º do artigo 22 da Lei nº 8.212/91), e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidentes sobre as remunerações pagas a diretores estatutários, enquadrados como empregados, no montante de R\$ 16.547.592,66 (dezesesseis milhões, quinhentos e quarenta e sete mil e quinhentos e noventa e dois reais e sessenta e seis centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 09/2006, 02/2007, 05/2007, 11/2007 a 12/2007, consolidado em 28/12/2010;
2. • AIOP DEBCAD nº 37.320.574-0 - Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros, incidentes sobre as remunerações pagas a diretores estatutários, enquadrados como empregados, no montante de R\$ 2.085.194,75 (dois milhões, oitenta e dois mil e cento e noventa e quatro reais e setenta e cinco centavos), incluindo juros e multa, abrangendo as competências 01/2005 a 12/2005, 01/2006 a 09/2006, 02/2007, 05/2007, 11/2007 a 12/2007, consolidado em 28/12/2010;
3. AIOA DEBCAD nº 37.320.572-44 - 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\$ 214.768,50 (duzentos e quatorze mil e setecentos e sessenta e oito reais e cinquenta centavos), abrangendo as competências 01/2005 a 03/2005, 05/2005, 07/2005, 08/2005, 12/2005, 02/2006, 05/2006, 08/2006, 11/2006, 02/2007, 05/2007, 06/2007, e 12/2007, consolidado em 30/12/2010. Pertinente informar que procedeu a autoridade fiscal, o cálculo da multa tendo por base o disposto na lei 11.941, ou seja, cálculo da multa mais benéfica.
4. Foram apurados os seguintes levantamentos:
 - I. DB – DB SHARE ADMINISTRADORES – COMP 12/2005
 - II. DB1 - DB SHARE ADMINISTRADORES – COMP 11/2007;
 - III. GN GRATIFICAÇÃO NÃO AJUSTADA – COMP 03/2005 A 12/2007;
 - IV. PA - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS – COMP 02/2005, 08/2005, 12/2005;02/2006; 08/2006; 02/2007
 - V. RA – DIFERENÇA CONT ADMINISTRADOR- COMP 01/2005 A 08/2005

VI. RA1 – DIFERENÇA CONTR ADMINISTRADOR COMP 04/2005, 06/2005, 09/2005 A 11/2005, 01/2006 A 09/2008

Conforme descrito no relatório fiscal, fl. 34 a 53, que incluía os três DEBCAD acima mencionados consistem em razões que motivaram o lançamento:

5. Na auditoria fiscal realizada foram solicitados, através de Termo de Início da Ação Fiscal – TIAF, e Termos de Intimação Fiscal TIF, documentos e esclarecimentos acerca do pagamento de Participação nos Lucros e Resultados (PLR), e da remuneração paga aos administradores. Ao analisar a documentação apresentada, e diante dos esclarecimentos prestados, a auditoria concluiu que o pagamento da PLR e parte da remuneração, pagas aos administradores/diretores estatutários, não foram oferecidas à tributação da Previdência Social; • O tópico “3. Acordos Celebrados com os Empregados” apresenta informações sobre as Convenções Coletivas de Participação nos Lucros ou Resultados, e foram transcritos trechos dos Acordos próprios de Participação nos Resultados apresentados pelo Contribuinte:
6. As Convenções Coletivas firmadas entre os Sindicatos representativos dos empregados e dos empregadores representam o valor mínimo a pagar, conforme consta nos Acordos próprios firmados com os empregados. Entretanto, para os Administradores, não há aplicação da cláusula específica de valores mínimos, pois eles não receberam tais valores; Acordo firmado em 07/02/2002, entre DEUTSCHE e Comissão de Empregados, com prazo de vigência indeterminado – item 3.2.1; Acordo firmado em 12/01/2007, entre DEUTSCHE e o Sindicato representativo dos Empregados, válido para o exercício de 2006 –item 3.2.2; Acordo firmado em 20/12/2007, entre DEUTSCHE e o Sindicato representativo dos Empregados, válido para o exercício de 2007 –item 3.2.3; • No tópico “4. Do Direito” está apresentada a legislação que trata do pagamento de participação nos lucros e resultados (item 4.1), a legislação sobre remuneração e incidência de contribuição previdenciária (item 4.2), sobre remuneração e incidência de imposto de renda (item 4.3), e a legislação do tratamento tributário à remuneração de Administradores em Sociedades Anônimas (item 4.4);
7. •Após fazer a transcrição de convenções e acordos para pagamento da PLR firmados entre a autuada e o sindicato representativo dos seus empregados e da legislação que trata da incidência de contribuições previdenciárias, o fisco passa a apontar as desconformidades entre os pagamentos das verbas e a legislação.

8. **PLR exercício de 2005**

- a) de acordo com a cláusula 5, mesmo inexistindo lucro, a verba seria paga a título de participação nos resultados, todavia, sendo o programa de lucros e resultados, ambos compõem os parâmetros de aferição, o que revela uma contradição;
- b) a cláusula 13 dispõe que, havendo superação de metas e resultados, não seria criado qualquer direito adicional, no entanto, há no “anexo I” a estipulação de PLR adicional;

- c) o “anexo I” garante o pagamento de PLR mínima estipulada pela Convenção Coletiva de Trabalho firmada entre o sindicato patronal e o Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários do Estado de São Paulo, a qual seria paga independentemente do empregado atingir as metas ou resultados;
- d) contrariando a determinação legal de que as regras sejam objetivas, o pagamento da PLR adicional depende de avaliação subjetiva do chefe imediato;
- e) as avaliações dos administradores não estão redigidas na língua portuguesa, fato que contraria a legislação;
- f) os desempenhos das áreas e do grupo econômico são metas a serem observadas para pagamento da PLR adicional, todavia, não há comprovação de que tenham sido negociadas entre empresa e sindicato dos empregados;
- g) nos termo do anexo, a PLR adicional será limitada a um valor definido pela direção do Banco no Brasil e no exterior, o que comprova que o montante da verba era definida por apenas uma das partes, não constando de acordo;
- h) a definição da PLR adicional tem início com gestor de cada área do grupo, mediante a aferição do desempenho da empresa em relação ao desempenho global do grupo, do retorno gerado pela área e da performance individual. Verificase assim que as metas não constaram do programa e os parâmetros para verificação do desempenho do grupo não são claros;
- i) a verba na realidade é uma gratificação para atender a determinações emanadas do exterior, uma vez que a PLR adicional teria que ser aprovada pelo Presidente da empresa no Brasil, que submeteria esta aprovação a dirigentes do grupo no exterior.

9. **PLR exercícios de 2006 e 2007** - Além das falhas apontadas para o programa de 2005, verifica-se que as metas não foram acordadas antes do período aquisitivo, mas após o período (acordo de 2006, assinado em 12 de janeiro de 2007) e no final do período (acordo de 2007, assinado em 20 de dezembro de 2007).

10. Outras desconformidades comuns a todos os programas

- 10.1. a) uma das metas refere-se à rentabilidade do Banco em âmbito global, todavia, a Lei n.º 10.101/2000 prevê que os acordos devam ser feitos entre os empregados e a empresa para qual trabalham e não com o grupo econômico ao qual esta pertença;
- 10.2. b) na meta “RESULTADO NA REALIZAÇÃO DE OBJETIVOS ANUAIS” consideram-se os resultados previstos e realizados dos objetivos individuais e/ou resultados de um evento específico (implantação de um projeto, lançamento de um produto, etc), sendo a pontuação dependente de um conceito de atingimento e excelência dado pelo gestor da área a cada colaborador;
- 10.3. d) para a meta citada no item acima, verifica-se que os objetivos do planejamento estratégico da sócia majoritária a serem cumpridos pelos administradores, não constam

do acordo firmado com os empregados e não tem validade no Brasil por estar redigido em outra língua;

10.4. e) ainda falando da mesma meta, percebe-se que ela diz respeito à gratificação pela execução de um projeto existente ou que surja no decorrer do período aquisitivo;

10.5. f) A meta RESULTADO DO PMO (avaliação de performance) refere-se à avaliação individual do empregado, feita de forma subjetiva, não respeitando a determinação da lei específica para que os parâmetros de mensuração do cumprimento das metas seja objetivo;

11. **Rubrica 117 – DB SHARE – Remuneração em Ações** - Afirma o fisco que em todos os programas firmados pela empresa constam remunerações sob a forma de aquisição de ações, com trânsito pela folha de pagamento, cujas normas de regência estão também redigidas em inglês.

11.1. Esses pagamentos, acrescenta-se, são previstos em tabela, com possibilidade de revisão anual, dependente de decisão do empregador, representando, portanto, mera liberalidade.

11.2. No item 5.4 do relatório constam esclarecimentos dados pela empresa acerca do pagamento da rubrica, a qual consistia em concessão condicional de ações, que se concretizaria em prazo estipulado, caso o funcionário permanecesse na empresa até o término do referido prazo.

12. **Outras questões apresentadas pelo fisco** – Alegou-se que a decadência foi aferida pelo art. 173, I, do CTN, uma vez que os fatos geradores eram desconhecidos pelo fisco, ocasionando lançamento de ofício.

13. A multa, ressalta-se no relatório fiscal, foi imposta levando-se em consideração as alterações promovidas pela Lei nº 11.941/2009, optando-se pelo valor mais favorável ao sujeito passivo, quando se comparou a multa aplicada com base na legislação vigente no momento da ocorrência dos fatos geradores e aquela calculada com esteio na norma atual.

Importante, destacar que a lavratura do AI deu-se em 31/12/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia.

Não conformada com a autuação a recorrente apresentou defesa, • **AIOP DEBCAD nº 37.320.5732**– Impugnação às fls. 279/341, com juntada, às fls. 342/367, de cópia do Auto de Infração; • **AIOP DEBCAD nº 37.320.5740**– Impugnação às fls. 368/420, com juntada, às fls. 421/446, de cópia do Auto de Infração; • **AIOA DEBCAD nº 37.320.5724**– Impugnação às fls. 447/499, com juntada, às fls. 500/523, de cópia do Auto de Infração.

Foi exarada a Decisão de 1 instância que confirmou a procedência do lançamento, Fls. 894 a 952:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2007

*AUTOS DE INFRAÇÃO (AI). FORMALIDADES LEGAIS.**SUBSUNÇÃO DOS FATOS À HIPÓTESE NORMATIVA.*

Os Autos de Infração (AI) encontram-se revestidos das formalidades legais, tendo sido lavrados de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando, assim, adequada motivação jurídica e fática, bem como os pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigidos nos termos da Lei.

Constatado que os fatos descritos se amoldam à norma legal indicada, deve o Fisco proceder ao lançamento, eis que esta é atividade vinculada e obrigatória.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há cerceamento de defesa quando os Autos de Infração (AI's) e seus anexos integrantes são regularmente cientificados ao sujeito passivo, sendo-lhe concedido prazo para sua manifestação, e quando estejam discriminados, nestes, a situação fática constatada e os dispositivos legais que amparam as autuações, tendo sido observados todos os princípios que regem o processo administrativo fiscal.

*MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL MPF.**PERÍODO DE APURAÇÃO.*

O Mandado de Procedimento Fiscal MPF F será emitido por ocasião do início do procedimento fiscal, e tem por objetivo informar ao sujeito passivo que está sujeito a verificações fiscais e que o agente fiscal indicado recebeu do Fisco a incumbência para executar a ação fiscal.

Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPFF alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou que dele sejam decorrentes.

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Com a declaração de inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei n.º 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal (STF), por meio da Súmula Vinculante n.º 8, publicada no Diário Oficial da União em 20/06/2008, o lapso de tempo de que dispõe a fiscalização para constituir os créditos relativos às contribuições previdenciárias será regido pelo Código Tributário Nacional (CTN Lei n.º 5.172/66).

O lançamento das contribuições relativas às competências abrangidas pelos Autos de Infração (AI) lavrados por descumprimento de obrigação principal, foi realizado no prazo quinquenal previsto no CTN, não havendo que se falar em decadência.

Tratando-se de Auto de Infração (AI) lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco)

anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

DIRETORES ESTATUTÁRIOS. PAGAMENTO DA REMUNERAÇÃO PARTE COMO EMPREGADO, PARTE COMO CONTRIBUINTE INDIVIDUAL. SUBORDINAÇÃO JURÍDICA. ENQUADRAMENTO COMO SEGURADOS EMPREGADOS.

No caso de Diretores eleitos, não havendo opção pela suspensão do contrato de trabalho como empregado enquanto exercia o cargo eletivo, tendo a empresa optado pelo pagamento da remuneração determinada em Assembléia parte como empregado, parte como contribuinte individual, com direito a FGTS, permanece a subordinação inerente à relação de emprego, e prevalece o contrato de trabalho como empregado.

SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO. PARCELAS INTEGRANTES.

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

Em relação às contribuições previdenciárias e de Terceiros, somente as exclusões arroladas exaustivamente no parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8212/91, e alterações posteriores, não integram o salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS DA EMPRESA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

O pagamento a segurado empregado de participação nos lucros ou resultados da empresa, em desacordo com a lei específica, integra o salário de contribuição.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS E DE TERCEIROS.

OBRIGAÇÃO DO RECOLHIMENTO.

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

CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ARTIGO 22, PARÁGRAFO 1º, DA LEI Nº 8.212/91.

As instituições financeiras enquadraram-se no código FPAS 736, estando obrigadas ao recolhimento de contribuição adicional de 2,5% sobre a base de cálculo estabelecida no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91.

LEGISLAÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INFRAÇÃO. GFIP.

APRESENTAÇÃO COM DADOS NÃO CORRESPONDENTES AOS FATOS GERADORES DE TODAS AS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Apresentar a empresa Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP) com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias constitui infração à legislação previdenciária.

PRODUÇÃO DE EFEITOS LEGAIS. DOCUMENTOS REDIGIDOS EM IDIOMA ESTRANGEIRO.

Para produzirem efeitos legais no País e valerem em repartições da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, os documentos em língua estrangeira deverão ser legalizados pelo Serviço Consular no país de emissão, traduzidos para o português por tradutor juramentado e registrados no Registro de Títulos e Documentos.

ACRÉSCIMOS LEGAIS. MULTA. APLICAÇÃO DE VALOR PREVISTO EM LEGISLAÇÃO. JUROS. TAXA SELIC.

Sobre as contribuições sociais pagas com atraso incidem juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC e multa de mora, de caráter irrelevável, conforme legislação vigente à época dos fatos geradores.

A multa decorrente de descumprimento de obrigação acessória é aplicada e cobrada em virtude de determinação legal.

A lei superveniente não se aplica a fato pretérito quando lhe comine penalidade mais severa que a prevista na lei vigente à época.

A aplicação dos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, nos créditos constituídos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, é vinculada à previsão legal, não podendo ser excluída do lançamento.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

A relação apresentada no anexo “Relatório de Vínculos” não tem como escopo incluir os administradores da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, apenas lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da Administração, representantes legais ou não do sujeito passivo, indicando o tipo de vínculo, sua qualificação e período de atuação.

CONSTITUCIONALIDADE. LEGALIDADE

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

PAGAMENTO PARCIAL.

Recolhimentos efetuados através de GPS, após a ciência do Auto de Infração, são considerados para efeito de liquidação parcial do crédito, uma vez que constituem pagamentos de valores tidos como incontroversos, configurando a anuência do sujeito passivo à exigência, não acarretando retificação do lançamento, cabendo sua apropriação ao crédito pelo setor responsável da Delegacia de jurisdição do sujeito passivo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada, conforme fls. 966 a 1036, contendo em síntese os mesmos argumentos da impugnação, os quais podemos descrever:

14. Conforme exposto o recorrente efetuou o recolhimento do crédito relativo ao período de 12/2005 a 09/2006, rubrica RA e RA1, no que refere-se as contribuições previdenciárias em relação ao enquadramento dos seus diretores como empregados. Assim, pede a exoneração do débito objeto de pagamento, posto que caso a receita realize a imputação de valores apenas ao final, como descrito pelo julgador, a DRFB poderá alegar que os valores recolhidos são insuficientes para quitação integral, posto que o débito continua a ser corrigido, mas a GFS não.
15. O procedimento é nulo, tendo em vista que a auditoria fiscal foi embasada pelo Mandado de Procedimento Fiscal –Fiscalização (MPF – F) nº 08.1.66.00200900411, cujo objeto era a fiscalização de contribuições previdenciárias do período de 01/2005 a 12/2007.
16. No entanto, a fiscalização não respeitou o limite temporal previsto no MPF, ao exigir contribuições previdenciárias decorrentes de Acordos de PLR negociados e celebrados antes do ano de 2005.
17. Parte do crédito encontra-se decadente, portanto, a autuação não pode prosperar em relação ao período anterior a 11/2005, sob pena de ilegalidade.
18. Quanto ao pagamento de PLR argumenta que a questão do incentivo à produtividade mencionada no artigo 1º da Lei nº 10101/2000 não deve ser compreendida como a exigência legal de que todo o acordo de PLR possua meta de produtividade, e sim deve ser considerado de forma geral, como reflexo natural da integração entre capital e trabalho.
19. Afirma que o caput e o parágrafo 2º, do artigo 2º, da Lei nº 10101/2000, estabelecem as condições para a implantação da PLR, em termos de formalidade. Apresenta, então, quadros demonstrativos dos elementos para formalização do conteúdo (essência) da participação nos lucros ou resultados, consoante Lei nº 10101/2000.
20. A seguir, passa a discorrer sobre os instrumentos de negociação (incisos I e II, do artigo 2º, da Lei nº 10101/2000):
 - 20.1. Negociação com comissão - na negociação em comissão, a Lei nº 10101/2000 exige apenas “uma comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria”. Ela é livre para negociar os termos e

condições, respeitados os critérios de integração entre capital e trabalho e incentivo à produtividade, inclusive de forma individual para cada um dos empregados. A intenção é que as negociações sejam as mais específicas possíveis.

- 20.2. Acordo Coletivo de trabalho - Na negociação por Acordo Coletivo, a figura da comissão de empregados é substituída pelo sindicato da categoria. É um instrumento que serve para tutelar a aplicação de uma determinada norma, em uma determinada empresa, para todos os empregados de uma categoria. Por isso, não pode possuir disposições individualizadas. Transcreve o artigo 613 da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).
- 20.3. Convenção Coletiva de Trabalho - Também segue as regras próprias referentes à modalidade negocial, mas diferentemente do que ocorre no caso do Acordo Coletivo, a PLR negociada em convenção coletiva não tem qualquer especificidade em seu conteúdo. Cita o artigo 611 da CLT e aduz que qualquer convenção coletiva que envolva o setor financeiro demandará longas negociações. Reproduz notícias relativas a negociações.
21. Neste contexto, a única meta que poderia se aplicada coletiva e indistintamente a todos os empregados da categoria é a lucratividade.
22. O Deutsche Bank é uma organização global que adota o modelo matricial para sua organização, segundo o qual todos os colaboradores podem ser demandados para os projetos da instituição, mesmo aqueles realizados em países diferentes. Assim, os objetivos são globais, não havendo espaço para que cada unidade, em cada país, fixe suas próprias diretrizes e atue isoladamente, posto que dependente das políticas emanadas da matriz.
23. Não é, portanto, de se estranhar que as negociações que envolvem a PLR tenham estabelecido metas financeiras que envolvam os resultados do Banco em nível global e não apenas da unidade brasileira.
24. Não há incoerência na “cláusula 5” do acordo de 2005, posto que o pagamento da PLR está baseado no desempenho mundial do grupo aferido pelos parâmetros de despesa, receita e resultados (isolada ou conjuntamente considerados). O pagamento da verba leva em conta também o desempenho das áreas da empresa no Brasil e o a performance individual dos empregados. Assim, mesmo não se verificando lucro é perfeitamente possível o pagamento em razão dos resultados obtidos.
25. Supondo que a intenção do Sr. Fiscal tenha sido de alegar que os parâmetros “lucros” e “resultados” seriam excludentes entre si, não há motivo para esta alegação prosperar. Nos termos da Lei nº 10101/2000, é possível que o pagamento da PLR se dê com base em critério exclusivamente financeiro (lucro), ou alternativa ou conjuntamente, que se dê com base em critério não exclusivamente financeiro (resultado).
26. Na “cláusula 13” do acordo firmado entre a empresa e seus empregados (PLR adicional) estipula-se que eventual superação de metas não cria direito adicional, todavia esta cláusula refere-se apenas ao acordo não tratando do valor da PLR decorrente da convenção coletiva (PLR mínima). Portanto, não há qualquer incoerência com o contido no “anexo I”, o qual prevê a existência da PLR mínima e da PLR adicional, uma vez que a “cláusula 13” dispôs que não haveria acréscimo de pagamento da verba, além daquele previsto no acordo, não fazendo qualquer referência às disposições da convenção, que garantiam a PLR mínima. Ao contrário do entendeu a DRJ, o pagamento de PLR mínima não contraria a Lei nº 10.101/2000. As metas contidas em um acordo de participação nos

lucros deve levar em conta o instrumento utilizado e o contexto negocial no qual se insere. Nesse sentido, levando-se em conta que a categoria de bancários sempre busca uma maior participação no lucro dos empregadores, o fato do pagamento da verba ocorrer em valor fixo e condicionado à lucratividade da empresa, não retira a característica de incentivo à produtividade que lhe é inerente.

27. Reproduz cláusula da Convenção do ano de 2004, as quais se repetem nos anos posteriores, exceto no que diz respeito aos valores passíveis de distribuição, esses especificados apenas para esse ano e conclui que as expectativas da Fiscalização não estão calcadas na lei.
28. Quanto ao descrito pelo auditor de que o PLR adicional teria sido paga com base em avaliação subjetiva, realizada pelo chefe imediato. Bem como para os administradores, não estão em português. Entende o recorrente que somente poderia se falar em subjetividade se os superiores realizassem a avaliação de desempenho com base em critérios unilateral e posteriormente definidos, o que não ocorre no presente caso. De acordo com os Acordos de PLR, as avaliações de desempenho individual estão baseadas nos seguintes critérios, claros e objetivos: execução, implantação, realização e fechamento de projetos, bem como excelência operacional e gestão de pessoas. (MOTIVO 4)
29. Quanto ao fato de que o acordo não poderia prever a fixação do limite máximo da PLR por apenas uma das partes, pois beneficiaria os responsáveis por tal expediente, ressalta que a Lei nº 10101/2000 não impõe que um Acordo de PLR deva estabelecer um limite máximo, e sim estabelece que a distribuição deve ocorrer com base em critérios claros e objetivos, a fim de que os empregados tenham condições para exigir, do empregador, o adimplemento do que foi negociado previamente com o Sindicato. (MOTIVO 6)
30. Descreve que o fato do valor da PLR adicional ser submetido à aprovação do Presidente da empresa no Brasil, e, posteriormente, ser encaminhado para aprovação de responsáveis no exterior, comprovaria que se trata de gratificação pelo atendimento às determinações do exterior.
31. Quanto a argumentação de que os critérios dos acordos de PLR seriam insubsistentes, na medida em que: (i) o Acordo não poderia fixar metas relativas ao “grupo econômico”, em relação ao “Lucro/Prejuízo Global do Banco”; (ii) não foram apresentadas as metas e resultados esperados, em relação ao “Resultado de Departamento ou Divisões”; (iii) relativamente aos “Resultados na Realização dos Objetivos Anuais”, os objetivos não constariam do acordo assinado com o Sindicato, e não teriam validade no Brasil por estar em outra língua, tratando-se de gratificação pela execução de projeto existente ou futuro; (iv) quanto ao “Resultado do PMO”, seria uma avaliação subjetiva, sem parâmetros objetivos.
32. Como já exposto, para uma empresa cujas diretrizes advêm de empresa matriz estrangeira, é razoável e lógico que suas metas de lucro sejam de ordem mundial; Reitere-se que o programa de metas da Impugnante é mundial, e por isso é elaborado em inglês, idioma conhecido por todos os empregados. Bastava à Fiscalização a tradução dos documentos apresentados; Os Acordos estabelecem em seus Anexos, expressa, clara, e objetivamente, todos os critérios considerados para a distribuição da PLR; Não há, nem nunca houve, dúvida quanto aos direitos substantivos veiculados nos Acordos de PLR da Impugnante: a distribuição de parcela do lucro com base no desempenho global, por área

e individual dos seus empregados; Como já exposto, o fato dos Acordos não detalharem quais são as metas relacionadas aos critérios negociados não significa que deixaram de fixar regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo da PLR. (MOTIVO 9)

33. Quanto a pactuação prévia, destaca a autoridade fiscal que os acordos foram assinados somente após o período aquisitivo (11/01/2007 e 20/12/2007), o que indicaria não terem sido as metas acordadas previamente. O entendimento da Fiscalização, de que a assinatura dos Acordos após o período aquisitivo, excluiria dos empregados a possibilidade de conhecimento prévio das metas, e seu comprometimento para atingi-las, viola a Constituição Federal e a legislação ordinária. (MOTIVO 10)
34. Ao contrário do que afirma a Fiscalização, os Acordos de PLR não são negociados quando de sua assinatura – esta corresponde ao momento de conveniência das partes, e não à finalização da negociação.
35. As metas e critérios para concessão da participação nos lucros estabelecida nos sucessivos Acordos Coletivos de trabalho são conhecidas previamente por todos os trabalhadores da categoria, pois em todo o período fiscalizado não houve relevante alteração em tais critérios, sendo irrelevante, nesse aspecto, a data da assinatura do Acordo de PLR.
36. Quanto ao pagamento a título de PLR e Bônus apresenta tabelas onde estão discriminados exemplos de pagamentos de PLR e Bônus, inclusive em termos percentuais, e aduz que nos casos em que a recorrente entendia que a parcela de PLR, paga nos estritos limites da Lei nº 10.101/2000 e de seus programas de PLR, a determinado empregado, não correspondia ao seu desempenho individual, efetuava-se o pagamento de bônus, totalmente desvinculado da PLR com os respectivos recolhimentos de contribuições previdenciárias – pois a empresa nunca se furtou da obrigação de recolher contribuições previdenciárias sobre o pagamento de parcelas de cunho remuneratório.
37. Alega que o entendimento do Agente Fiscal quanto a incidência sobre o pagamento em ações, decorre da incompreensão da natureza e da origem da concessão de ações. Para os empregados que faziam jus ao recebimento de PLR acima de um determinado valor, o pagamento era realizado parte em dinheiro e parte em ações da companhia, conforme disposição expressa contidas nos Acordos de PLR (apresenta exemplo do acordo do exercício de 2005). Desta forma, não incidindo contribuições previdenciárias sobre a PLR paga em dinheiro, também não deve incidir sobre a parcela de PLR paga em ações da companhia. São pagamentos distintos, mas que possuem uma única natureza: PLR.
38. Quanto a Diferença de Pagamento a Diretores/Administradores em que pese o reconhecimento do Recorrente de que parte das contribuições já foram pagas, exceto as alcançadas pela decadência, é importante reiterar as considerações expostas de que: (a) nunca tratou sua diretoria como não regida pela CLT; não se refuta a conclusão do Sr. Agente Fiscal, no que se refere à prevalência do contrato de trabalho; (b) porém, não concorda que a remuneração dos diretores/administradores estaria sujeita à deliberação societária, ou aos limites da legislação aplicável a trabalhadores não empregados, pois se tratam de trabalhadores empregados sujeitos ao regime da CLT
39. Gratificações Não Ajustadas - O pagamento realizado pela recorrente nessa modalidade decorre de ato de mera liberalidade, e possui natureza alheia ao contrato de trabalho, aos serviços prestados e à remuneração do empregado. Este pagamento é único e está atrelado ao desligamento do empregado da empresa, o que reforça a sua natureza não

remuneratória e não habitual. Além do que, o referido pagamento não se adequa à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias (artigo 22, I da Lei n.º 8.212/91), o que se confirma pela leitura do artigo 28, §9º, alínea "e", item "7" da referida lei.

40. A recorrente discorre sobre a inconstitucionalidade da exigência da contribuição adicional de 2,5% prevista para as instituições financeiras e equiparadas, citando doutrinas e jurisprudência a respeito, afirmando que nunca poderia ter sido imposta aos contribuintes discriminação em razão da atividade econômica, tal como a que pretendeu o artigo 3º, parágrafo 2º da Lei n.º 7.787/89 e o artigo 22, parágrafo 1º da Lei n.º 8.212/91, com a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 9.876/99, sob pena de desrespeito aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, bem como da retributividade.
41. De acordo com informação do "Relatório Fiscal da Aplicação da Multa", o valor da multa aplicada atendeu, em uma parte, às disposições legais vigentes à época da ocorrência dos fatos (por ser supostamente mais benéficas do que aquelas atualmente em vigor Lei n.º 11.941/09) e, noutra parte, às disposições da atual legislação (por ser supostamente mais benéficas do que aquelas em vigor à época dos fatos). No caso do AIOA nº 37.320.5724, o valor da multa aplicada atendeu as disposições vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, por serem mais benéficas.
42. Para o presente caso, :
- 42.1. • quando se trata de multa punitiva decorrente de suposto descumprimento de obrigação tributária principal: destaque-se que a Lei n.º 11.941/09 alterou significativamente a metodologia para o seu cálculo: Nesses termos, conclui-se que a metodologia atualmente em vigor (0,33% ao dia, limitada a 20%) é mais benéfica à Impugnante para todos os períodos autuados; Deste confronto concluiu-se que a multa punitiva mais benéfica, em relação à suposta ausência de recolhimento de tributo, seria aquela que vigorava à época da ocorrência dos fatos.
- 42.2. • quando se trata de multa punitiva decorrente de suposto descumprimento de obrigação tributária acessória: destaque-se que a Lei n.º 11.941/09 alterou significativamente a metodologia para o seu cálculo: Nesses termos, conclui-se que a metodologia atualmente em vigor é mais benéfica à Impugnante para todos os períodos autuados
43. Deveras, cumpre esclarecer que não há motivo legal que permita que a cobrança da multa de ofício levada a efeito pela Turma Julgadora, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 8.212/91. Conclusivamente, a multa de mora exigida no presente caso não pode ser superior a 20% (vinte por cento), sob pena de ilegalidade.
44. Por todo o exposto, está demonstrado que:
- 44.1. o lançamento fiscal é nulo, seja porque a Fiscalização extrapolou os limites do MPF ao exigir o recolhimento de contribuições previdenciárias supostamente incidentes sobre os pagamentos de PLR, os quais decorrem de Acordo Coletivo anterior ao período de 2005.
- 44.2. parte do crédito foi alcançado pela decadência.

- 44.3. todos os pagamentos de PLR, inclusive aqueles realizado sob a forma de concessão de ações, estão em conformidade com a Lei nº 10101/2000;
- 44.4. não incidem contribuições previdenciárias sobre as gratificações decorrentes do desligamento do empregado;
- 44.5. é ilegal a cobrança do adicional de 2,5% (no caso do AI nº 37.320.573-2)
- 44.6. a metodologia adotada na definição do valor da multa deve ser ajustada, aplicando-se a mais benéfica.
- 44.7. é ilegal a majoração da multa no tempo.
- 45. Assim, requer seja integralmente reformada a decisão recorrida, com a extinção do crédito, caso assim não entenda que a análise do adicional de 2,5% seja sobrestada, nos termos do §1 do art. 62-A as Portaria MF n. 256/2008.

A DRFB encaminhou o processo para julgamento no âmbito do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

O recurso foi interposto tempestivamente, conforme informação à fl. 966. Superados os pressupostos, passo as preliminares ao exame do mérito.

DAS PRELIMINARES AO MÉRITO**NULIDADE DO LANÇAMENTO**

Considerando que diversos pontos do recurso apresentado, já foram alvo de discussão no âmbito desta turma de julgamento quando da apreciação do Processo 16.327.720.469/2010-04 – Acórdão 2401-003.005, de relatoria do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, e concordando com os termos ali descritos em parte pelo então relator, que conduziu com maestria o julgado, transcrevo partes do acórdão, nos pontos em que houve coincidência de argumentos:

Alega o recorrente que o procedimento seria nulo posto que, ao exigir documentos relativos ao exercício de 2004, o fisco extrapolou o período fixado no MPF (01/2005 a 12/2007), alcançando período em que a empresa já não estava mais obrigada a exibir os documentos.

Essa alegação não deve prosperar. tendo em vista o teor da Portaria RFB nº 11.371/07, no art. 7º, § 3º, a qual estabelece as normas de execução de procedimentos fiscais relativos à apuração de tributos administrados pela RFB, atualizada pela Portaria RFB nº 547, de 09/04/2010:

“§ 3º Na hipótese de se fixar o período de apuração correspondente, o MPFF alcançará o exame dos livros e documentos, referentes a outros períodos, com vista a verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil e fiscal do período fixado, ou dele sejam decorrentes.”

Inexiste, portanto, a nulidade alegada pela recorrente, sendo improcedente a assertiva que a Fiscalização exorbitou os limites do MPF nº 08.1.66.002009004118, ao examinar acordos e convenções coletivas de PLR, celebrados anteriormente a 2005, e fornecidos pela própria empresa, pois o pagamento das verbas deles decorrentes deuse no período abrangido pelo MPF (01/2005 a 12/2007), sendo deste período as correspondentes contribuições exigidas nos AI sob cuidado.

Isto, posto nada impede que no desenvolvimento do processo de auditor, sejam solicitados documentos pertinentes a período diverso do inicialmente abrangido, mas que mesmo estando em período distintos consubstanciam a identificação dos fatos geradores.

Assim, como trazido no processo acima destacado, entendo que não há nulidade a ser decretada.

DECADÊNCIA

Quanto a aplicação do prazo decadencial exponho meu entendimento a respeito do tema, concluindo ao final, o dispositivo legal a ser aplicado ao caso concreto.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n.º 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n.º 8 “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias.

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de

antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Entendo que atribuir esse mesmo raciocínio a todos os fatos geradores de contribuições previdenciária definindo remuneração como algo global, é no mínimo abrir ao contribuinte possibilidades de beneficiar-se pelo seu “desconhecimento ou mesmo interpretação tendenciosa” para sempre escusar-se ao pagamentos de contribuições que seriam devidas.

De forma sintética, podemos separar duas situações: em primeiro, aquelas em que não há por parte do contribuinte o reconhecimento dos valores pagos como salário de contribuição, é o caso, por exemplo, dos salários indiretos não reconhecidos (MORADIA, PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS, PRÊMIOS, ALIMENTAÇÃO EM DESACORDO COM O PAT, ABONOS, AJUDAS DE CUSTO, GRATIFICAÇÕES ETC). Nestes casos, incabível considerar que houve pagamento antecipado, simplesmente porque não houve reconhecimento do fato gerador pelo recorrente e caso não ocorresse a atuação do fisco, nunca haveria o referido recolhimento. Tal fato pode ainda ser ratificado, pela não informação, por parte do contribuinte do salário de contribuição em GFIP.

Nesse caso, toda a máquina administrativa, em especial a fiscalização federal terá que ser movida para identificar a existência pontual de contribuições a serem recolhidas.

Não é algo que se possa determinar pelo simples confronto eletrônico de declarações e guias de recolhimento. Dessa forma, em sendo desconsiderada a natureza tributária de determinada verba, como poder-se-ia considerar que houve antecipação de pagamento de contribuições. Entendo que só se antecipa, aquilo que se considera.

Afasta-se, aqui a aplicação do art, 150, § 4º, pois como considerar que houve antecipação de pagamento de algo que o contribuinte nunca pretendeu recolher. Antecipar significa: Fazer, dizer, sentir, fruir, fazer ocorrer, antes do tempo marcado, previsto ou oportuno; precipitar, chegar antes de; anteceder. Ou seja, não basta dizer que houve recolhimento em relação a remuneração como um todo, mas sim, identificar sob qual base foi o pagamento realizado. A aceção do termo remuneração não pode ser, para fins de definição do salário de contribuição una, tanto o é, que a doutrina e jurisprudência trabalhistas não admitem o pagamento aglutinado das verbas trabalhista, o denominado salário complexivo ou complessivo.

Considerar que os fatos geradores são únicos, e portanto, a remuneração deva ser considerada como algo global, e desconsiderar a complexidade das contribuições previdenciárias, bem como a natureza da relação laboral. Não há como engajar-se em tal raciocínio em relação às contribuições previdenciárias, visto que existe até mesmo, documento próprio para que o contribuinte indique mensalmente e por empregado o que é devido e realize o recolhimento das contribuições correspondente a estes fatos geradores.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150, § 4º, do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173, I do referido diploma.

Contudo, embora, meu entendimento quanto a aplicação da decadência siga os parâmetros acima destacados, deixo de aplicar referido entendimento, tendo em vista posição unânime da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que ao apreciar por diversas vezes a questão dos pagamentos indiretos firma entendimento de que em se tratando de salário indireto o recolhimento de qualquer montante, mesmo que a outro título ou sobre rubrica é suficiente para atender o comando legal de existência de pagamento antecipado, levando, por consequência a aplicação do art. 150, § 4º do CTN. Ocorre que no caso em questão, o lançamento foi efetuado em 31/12/2010, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido no mesmo dia. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 01/2005 a 12/2007, sendo assim a luz do 150, § 4º, devem ser excluídos os fatos geradores até a competência 11/2005.

Superadas as preliminares, passemos a análise do mérito.

DO MÉRITO

GRATIFICAÇÕES AJUSTADAS – LEVANTAMENTO GN

Quanto a alegação do recorrente de que as verbas pagas a esse título não possuem natureza remuneratória, entendo que antes mesmo de adentrarmos ao mérito da questão deve-se identificar no relatório fiscal, a identificação do fato gerador, por parte da autoridade fiscal. Vejamos:

Além desta participação nos lucros ou resultados aos administradores, os administradores que foram demitidos no período receberam uma gratificação não ajustada por liberalidade da empresa não oferecida à tributação das contribuições previdenciárias, os valores e beneficiários foram (cita tabela com 5 nomes, identificando pagamento da ordem de aproximadamente: 7.500.000,00).

Ora, embora tenha convicção de que o termo gratificação possua caráter salarial em sua essência, não posso convalidar o lançamento do auditor, considerando a superficialidade das informações prestadas no referido relatório. Nem mesmo descreveu o auditor se foram solicitados maiores esclarecimentos sobre o referido pagamento, ou ter a empresa recusado a apresentar os documentos pertinentes. Compete a autoridade fiscal, descrever da melhor maneira o fato gerador, permitindo ao recorrente e ao julgador, apreciar os fatos ali elencados para determinar a procedência da autuação.

Assim, ao deixar de descrever a forma ou condições dos pagamentos realizados, outra sorte não há do que determinar o afastamento da tributação sobre esse levantamento, considerando que não apontou o auditor, as condições do pagamento, capazes de espantar qualquer dúvida acerca do caráter salarial da mesma.

Aliás, foi essa também a solução a que chegou o conselheiro Kleber Ferreira de Araújo quando da apreciação do Processo 16.327.720.469/2010-04 – Acórdão 2401-003.005, da mesma empresa, abordando questão idêntica. Transcrevo parte da decisão, esclarecendo apenas a divergência com relação a natureza do vício atribuído:

Gratificações não ajustadas

Na decisão recorrida justifica-se a procedência das contribuições incidentes sobre a rubrica “gratificação não ajustada” pelo fato de que esta estaria incluída no conceito de salário de contribuição, previsto no inciso I do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991.

A DRJ entendeu que o fisco, por haver mencionado a definição legal de salário de contribuição no seu relatório, já estaria a justificar a incidência de contribuições sobre a rubrica em destaque, posto que ela não se enquadra nas hipóteses de isenção/não incidência previstas no § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. Por esse raciocínio, não haveria necessidade de especificar os motivos que ensejaram a incidência tributária sobre a rubrica “gratificações não ajustadas”.

No recurso, a empresa questiona o fato do fisco não haver fundamento a tributação sobre a parcela, posto que possui natureza alheia ao contrato de trabalho, aos serviços prestados e à remuneração dos empregados. Afirma que se trata de pagamento único e atrelado ao desligamento do empregado da empresa, o que comprova sua natureza não remuneratória.

De fato, relendo o relatório de trabalho do fisco não verificamos qualquer fundamentação específica para incidência de contribuições sobre a verba denominada “gratificações não ajustadas”.

Apesar do esforço da decisão de primeira instância para justificar o acerto do procedimento fiscal, entendemos que a menção exclusiva à lei não é suficiente para embasar essa tributação. É que a verba sob comento não é um valor pago corriqueiramente em folha, a exemplo de salários, horas extraordinárias, descanso semanal remunerado, etc. Na verdade, tratase de pagamento único efetuado apenas quando da rescisão do contrato de trabalho, não sendo tão evidente a incidência de contribuições sobre a mesma.

Ao não trazer argumentos que justificassem a apuração sobre essa parcela, o fisco negligenciou os ditames do art. 142 do CTN, verbis:

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

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

A ausência de motivação para se considerar o pagamento da parcela “gratificações não ajustadas” como fato gerador de contribuições, representa desatendimento à norma acima, não se verificando o cumprimento do dever de provar a ocorrência da hipótese de incidência tributária.

A omissão apontada acarreta em lesão ao direito do sujeito passivo de se defender, atropelando o disposto no II do art. 50 da Lei n.º 9.784/1999, a qual regula o processo administrativo federal. Eis o dispositivo:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

II imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

A falta de motivação gera uma ilegalidade que é punida com a nulificação do ato, nos termos do art. 53 da mesma Lei:

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Assim, como demonstrado pelo ilustre relator ao não identificar da maneira devida a existência do fato gerador deve ser afastada a tributação sobre o referido levantamento.

QUANTO AO PAGAMENTO DE PLR

Considerando, assim como já mencionado acima, já existir acórdão acerca da apreciação do PLR da empresa em questão, AI lançado durante o mesmo procedimento e já foram alvo de discussão no âmbito desta turma de julgamento quando da apreciação do Processo 16.327.720.469/2010-04 – Acórdão 2401-003.005, de relatoria do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, e concordando com os termos ali descritos em parte pelo então relator, que conduziu com maestria o julgado, transcrevo partes do acórdão, nos pontos em que houve coincidência de argumentos:

Quanto aos levantamentos de PLR, devemos primeiramente identificar os fundamentos da autoridade fiscal, para que referidos valores constituíssem salário de contribuição, para então baseado na peça recursal e impugnatória, determinar a procedência do lançamento frente aos argumentos do julgador de primeira instância.

No relatório fiscal, descreveu o auditor as regras para que o pagamento de PLR não constitua salário de contribuição, descrevendo que o pagamento em desacordo com o

previsto na lei, determina a incidência de contribuição sobre os valores de PLR destinados aos segurados empregados. Podemos assim, resumir os fundamentos para refutar lançamento:

VII. Ausência de pacto prévio para os AC de 2006 e 2007/

VIII. Ausência de diversos requisitos em ambos os acordos 2005 a 2007 (seja, subjetividade na aferição, ausência de metas, pagamento em ações, ingerência da Matriz no exterior, documentos em língua estrangeira etc)

IX. Gratificações pagas por liberalidade

Assim, não merece ser acolhido o fundamento de que inexistente comprovação da ocorrência da suposta obrigação tributária, tendo o auditor utilizado da presunção para concluir pela inobservância dos disposto na lei 10.101/2000.

O pagamento de PLR nada mais é do que uma forma de remunerar o empregado, contudo, por força constitucional, dita verba encontra-se desvinculada do salário desde que paga nos exatos termos de lei, ou seja, tendo a lei 10.101 descrito a forma, como o PLR deve ser distribuído, bem como estabelecido regras para o seu pagamento.

Dessa forma, conclui o auditor, que ao descumpri-las, assume o recorrente o risco de não mais ter esses pagamentos desvinculados do salário, passando a ter natureza salarial e por conseguinte faz nascer a obrigação de efetivar recolhimentos à título de contribuições previdenciárias sobre o PLR.

Assim, não há que se falar em presunção, considerando ter o auditor com base nos documentos apresentados durante a fiscalização, analisado-os e apontado quais dos requisitos legais, no seu entender deixaram de ser cumpridos. Tal procedimento encontra-se em perfeita consonância com o princípio da segurança jurídica, tendo o auditor devidamente fundamentado a autuação, notificado o recorrente, permitindo-lhe o exercício do amplo poder de defesa, bem como o direito ao contraditório. O fato de ter o auditor e o recorrente interpretações distintas, quanto a incidência de contribuições sobre o PLR, de forma, alguma, invalida o lançamento.

Passemos, agora, antes mesmos de apreciar a procedência do lançamento, identificar, toda a legislação que abarca a matéria, para que possamos cotejar seu cumprimento.

DA DEFINIÇÃO DE SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei n.º 8.212/1991, para o segurado empregado entende-se por salário-de-contribuição:

Art.28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)- grifo nosso.

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, quais as verbas que não integram o salário de contribuição. Tais parcelas não sofrem incidência de contribuições previdenciárias, seja por sua natureza indenizatória ou assistencial.

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Assim, é clara a legislação, ao descrever que apenas o pagamento de acordo com a lei específica é que garantirá a não integração dos pagamentos no salário de contribuição. Dessa forma o argumento de que os pagamentos realizados a título de PLR, mesmo que desconsiderados pela fiscalização como tal, não se adequam à hipótese de incidência das contribuições previdenciárias não merece guarida.

DO TRABALHO DO AUDITOR E DA APLICAÇÃO DOS TERMOS DA LEI 10.101.

Da mesma forma, que mencionado pelo recorrente, grande é a discussão acerca das limitações do trabalho do auditor, seja quanto a possibilidade de desclassificar planos de PLR, desconsiderar pessoas jurídicas, formar vínculos de emprego nos casos em que constata os requisitos da condição de empregado, desenquadramento do sistema SIMPLES. Nesse ponto, é plausível a insatisfação dos contribuintes, tendo em vista que a interpretação dada pela autoridade fiscal, muitas vezes mostra-se diametralmente oposta ao que o recorrente interpreta da legislação, ou mesmo o que foi orientado por seus contadores ou advogados.

Contudo, a papel da auditoria, no exercício da atividade vinculada de verificar o cumprimento da legislação previdenciária, é sim identificar não apenas as folhas de pagamento, mas em realizando a auditoria contábil, verificar, a existência de outros pagamentos, que constituam fato gerador de contribuições previdenciárias.

É nesse ponto, que autorizado está o auditor ao identificar pagamentos outros, dos mais diversos títulos, como no caso do PLR, gratificações diversas, intimar o contribuinte a apresentar os fundamentos para o referido pagamento. Ao deparar-se com esses instrumentos e considerando as alegações da empresa para o pagamento em questão, verificar se aquele pagamento é ou não fator gerador de contribuições previdenciárias. Não se trata, portanto de desclassificar um acordo firmado, ou interferir nas tratativas ali acordadas, MAS TÃO SOMENTE, COM RELAÇÃO AO PLR, IDENTIFICAR SE O PLANO ATENDE AS EXIGÊNCIAS LEGAIS QUANTO AO PAGAMENTO DESVINCULADO DO SALÁRIO.

Falando mais objetivamente, no caso de pagamento de PLR, compete ao auditor verificar a norma que autoriza o pagamento, e se a mesma encontra-se em conformidade (dentro dos limites) para que os pagamentos sob elas consubstanciados estarão excluídos do conceito de salário de contribuição.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, assim, devemos nos ater ao disposto na norma que trata a questão, nestas palavras:

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

(...)

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

Apenas no intuito de esclarecer a limitação constitucional, o Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 destaca que a CF/88, realmente incentiva as empresas a participarem os seus lucros com seus empregados, todavia o próprio texto constitucional submeteu ditas regras aos limites legais. podemos descrever normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte. Ou seja, enquanto não editada a norma, não há que se falar em produção de efeitos, bem como não acato o argumento de que o pagamento de PLR, por si só, já encontra-se excluído do conceito de salário de contribuição.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional.

A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e remunerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

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

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

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

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

(...)

Art. 3º (...)

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

(...)

Assim, volta-se novamente a uma questão nuclear, qual o limite para interpretação dos dispositivos da lei 10.101/2000.

Nesse ponto argumenta o recorrente, de que a essência da lei foi cumprida, e que os requisitos atribuídas pelo auditor não se sustentam. Ora, não quisesse o legislador estabelecer limites, regras claras, revisão do acordo, averiguação do cumprimento de metas, participação de órgãos protetores dos trabalhadores na negociação, qual seria a necessidade de esmiuçar a legislação de PLR. No mínimo a lei 10.101/2000, precisaria ter apenas 2 artigos, conforme os 2 primeiros abaixo transcritos. Data vênia, aos que entendem que o auditor tem levado ao extremo as averiguações do cumprimento da lei 10.101, entendendo ser da competência dos órgãos colegiados, justamente corrigir os exageros, ou mesmo as interpretações equivocadas, mas de forma alguma ignorar a existência de dispositivos legais, e de exigência legais para a referida desvinculação, que nada mais são do que reflexos da vontade legislativa acerca das limitações do pagamento de participações nos lucros e resultados.

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

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

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

II - convenção ou acordo coletivo.

Também dois pontos merecem ser enfrentados prontamente:

PAGAMENTO EM MAIS DE UM PLANO DE PLR

Outro ponto, que merece ser de pronto evidenciado, é que a empresa elegeu na verdade duas formas de pagamento de PLR, por CCT e por acordo firmado com comissão de empregados. Esse fato foi suficientemente esclarecido pelo auditor fiscal em diversas ocasiões:

- a. convenção coletiva de trabalho, firmada por diversas entidades sindicais patronais e de trabalhadores, a qual previa o pagamento de uma parcela fixada em função da lucratividade da empresa. Esta parcela foi denominada PLR mínima ou básica;*
- b. comissão composta por representantes do empregador e dos empregados, a qual se convencionou denominar PLR adicional, paga mediante duas sistemáticas: pecúnia e distribuição de ações (para segurados com PLR acima de determinado limite).*

São os valores pagos com base nesse acordo (direto com a comissão) e, objetos de lançamento, uma vez que apontou o auditor diversas irregularidades quanto a sua

constituição na conformidade da lei. Apenas esclarecendo, pode a empresa possuir dois planos de pagamento de lucros e resultados, todavia, no momento de realização do pagamento, deverá optar pelo mais vantajoso ao empregado. O auditor menciona no relatório que a CC previa um valor fixo a receber, porém referido valor não alcançava aos trabalhadores aqui arrolados.

Transcrevo voto do processo lavrado sob os mesmos fundamentos e já apreciado por essa turma.

Participação nos lucros ou resultados

Conforme relatado, no período auditado, o pagamento da verba PLR foi efetuado com base em dois instrumentos de negociação:

a) convenção coletiva de trabalho, firmada por diversas entidades sindicais patronais e de trabalhadores, a qual previa o pagamento de uma parcela fixada em função da lucratividade da empresa. Esta parcela foi denominada PLR mínima ou básica; b) comissão composta por representantes do empregador e dos empregados, a qual se convencionou denominar PLR adicional, paga mediante duas sistemáticas: pecúnia e distribuição de ações (para segurados com PLR acima de determinado limite).

O fisco, em síntese, motivou a tributação por desatender a Lei n.º 10.101/2000, quanto aos seguintes aspectos:

a) para os acordos de 2006 e 2007, falta de estipulação prévia, posto que foram assinados em 12/01/2007 e 20/12/2007, respectivamente; e b) para os acordos de 2005, 2006 e 2007, falta de regras claras e objetivas acerca das condições a serem implementadas para que os empregados fizessem jus ao benefício.

Sobre esse tema, é de bom alvitre que façamos um breve passeio pela legislação de regência. A participação dos empregados no lucro das empresas tem sede constitucional no Capítulo que trata dos Direitos Sociais. Eis o que preleciona a Carta Máxima:

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

(...)

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

Atendendo a essa previsão, veio ao mundo legal a Medida Provisória n.º 794/2004, sucessivamente reeditada até a conversão na Lei n. 10.101/2000. O art. 1. desse diploma normativo dispõe:

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

Pois bem, esse diploma veio normatizar diversos aspectos atinentes à participação dos trabalhadores no resultado do empregador, tais como: forma de negociação, impossibilidade

de substituição da remuneração por esse benefício, periodicidade, isenção tributária, etc.

Na hipótese vertente, passando à análise das razões do lançamento fiscal, em confrontação com os fundamentos do voto do ilustre Conselheiro Relator, chegamos às seguintes conclusões:

a) Ausência de Acordo previamente pactuado; Como se depreende dos autos, afora a questão das regras claras e objetivas, já afastadas pelo Relator, a ilustre autoridade lançadora achou por bem descaracterizar dos pagamentos efetuados pela contribuinte aos funcionários a título de PLR, pelo simples fato de inexistir acordo prévio ao ano base, o que implicaria dizer não estarem presentes as exigências de metas e resultados para obtenção dos lucros.

Inobstante as substanciosas razões de fato e de direito ofertadas pelo fiscal autuante em defesa da manutenção do crédito previdenciário, corroboradas pelo Conselheiro Relator, seu entendimento, contudo, não tem o condão de prosperar.

Data vênua àqueles que divergem do entendimento deste Conselheiro, a conclusão da exigência de acordo prévio para concessão da PLR encontra sustentáculo nos incisos I e II, § 1º, artigo 2º, da Lei nº 10.101/2000 e/ou MP nº 794/1994 e reedições. De conformidade com esses dispositivos legais, visando a observância dos requisitos inseridos no § 1º, o legislador **SUGERIU** a utilização de “I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; e II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente”

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1º da lei 10.101/2000:

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

Vale a pena, já que fundamental na solução desta contenda, transcrever o art.2.º da lei que rege a participação nos lucros pelos empregados:

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

I comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; II convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição,

período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; II programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

A Lei n. 8.212/1991, na que a alínea “j” do § 9. do art. 28, que regula a isenção previdenciária sobre a participação nos lucros, prevê que não haverá a incidência de contribuições previdenciárias sobre a citada verba, mas condiciona o benefício fiscal ao pagamento da parcela dos resultados em conformidade com a lei específica, no caso a Lei n.10.101/2000. Eis o dispositivo:

Art. 28. (...)

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

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (...)

A conclusão do fisco foi de que a verba PLR, tendo parcialmente sido paga em desconformidade com a lei de regência, deveria sofrer a tributação sobre a parcela denominada PLR adicional. Analisemos então, cada um dos motivos apontados pelo fisco para demonstrar que houve pagamentos do benefício em questão ao arripio da Lei n.º 10.101/2000.

DO PACTO PRÉVIO

Acredito ser o argumento pacto prévio o mais importante para que se possa definir o regularidade dos planos, sendo determinante para procedência da autuação.

Quanto ao argumento do recorrente de que a lei não descreve a necessidade de que dito acordo seja feito previamente, mas encontra-se regular, posto ter ocorrido antes do pagamento, razão não lhe confiro. Devemos ter em mente a natureza do pagamento PLR e de sua finalidade, qual seja, estimular o empregado a participar do capital da empresa, onde seu maior esforço gerará maiores lucros, que serão com ele repartidos.

Entendo, ser o requisito pacto prévio, fundamental, para que se faça cumprir os preceitos da lei 10.101/00. No caso em questão a autoridade fiscal, conforme descrito no relatório fiscal, procedeu ao lançamento de contribuições previdenciárias sobre os pagamentos feitos à título de participação nos lucros, também sob o fundamento de falta de acordo prévio ao exercícios em que se baseavam os pagamentos.

Mais precisamente, assim, destacou o auditor?

No tocante aos Acordos de PLR de 2006 e 2007, os programas de metas e resultados não foram pactuados previamente, pois as datas de assinatura dos referidos acordos foram em 12 de janeiro de 2007, e 20 de dezembro de 2007, respectivamente, ou seja, posteriormente ao período aquisitivo (Exercício de 2006), e no final do período aquisitivo (Exercício de 2007).

Podemos notar, que no relatório fiscal, e dos próprios acordos acostados aos autos, o acordo deu-se em dezembro ou mesmo janeiro do ano seguinte, o que no meu entender afronta diretamente a vontade do legislador, ao estabelecer o comando legal.

Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa (essa é a base do texto constitucional), de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação no capital (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em envolvimento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas), que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento. Da mesma forma, vislumbra-se a necessidade de critérios para que se mensure o alcance dos resultados inicialmente estipulados, assim, como descreveu a autoridade fiscal.

Assim, não acato de forma alguma o argumento do recorrente de que as metas já eram conhecidas ou mesmo que não há grande alteração das mesmas razão, pela qual a pactuação, mesmo tardia, não fere o disposto na lei, pelo contrário ao adotar tal entendimento estaria o julgador violando o texto constitucional e o reconhecimento dos acordos coletivos, o que não venho a concordar. Novamente, entendo que o auditor não desconstitui o pagamento da verba, muito menos os reflexos trabalhistas ajustados entre empregado e empregador, mas tão somente não acata o acordo ali firmado para que a verba paga à título de participação nos lucros esteja excluída do conceito de salário de contribuição.

Se assim, não fosse, poder-se-ia vislumbrar que o trabalho exaustivo do empregado durante todo um ano, com a promessa por parte do empregador de uma futura participação nos lucros, resultasse no incremento ínfimo em sua remuneração. Ou seja, para que possa sentir-se estimulado o empregado, tem que ter a mínima noção do quanto esse seu empenho, trar-lhe-á de resultados, até para que o mesmo verifique seu interesse em dedicar-se de forma mais profícua. Outro ponto, que merece destaque é o fato que um dos requisitos a serem apurados diz respeito a absenteísmo. Ora, em julho, ago, set ou mesmo dezembro é que o empregado saberá o quanto suas faltas irão influenciar no PLR que já está em curso???

Transcrevo ainda o trecho do voto no processo já submetido a este colegiado quanto a questão ora em discussão, sendo que o posicionamento aqui adotado se coaduna com o do relator à época:

Existência de acordo prévio à aquisição do direito Sobre essa questão, verifica-se que essa turma tem decidido que não havendo acordo prévio para pagamento de PLR estaria descumprida a lei de regência. Vale a pena transcrever as ementas de duas decisões aqui prolatadas:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/01/2002 a 31/03/2005
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO NOTIFICAÇÃO FISCAL DE
LANÇAMENTO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS PARCELA
INTEGRANTE DO SALÁRIO DE CONTRIBUIÇÃO
INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS
DESCUMPRIMENTO DAS REGRAS DA LEI 10.101/2000.*

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

O pagamento de participação nos lucros e resultados em desacordo com os dispositivos legais da lei 10.101/00, quais sejam, existência de acordo prévio ao exercício, bem como a existência de regras previamente ajustadas, enseja a incidência de contribuições previdenciárias, posto a não aplicação da regra do art. 28, §9º, "j" da Lei 8.212/91. (grifamos)

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

(Acórdão 2401.00.570, de 20/08/2009)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
Período de apuração: 01/03/2005 a 31/12/2006
PREVIDENCIÁRIO CUSTEIO AUTO DE INFRAÇÃO
OBRIGAÇÃO PRINCIPAL CONTRIBUIÇÃO DESTINADA A
TERCEIROS SALÁRIOS INDIRETOS DESCUMPRIMENTO DO
ART. 28, § 9º DA LEI 8212/91.

Cumpre observar que fiscalização da DRFB possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91.

Uma vez estando no campo de incidência das contribuições previdenciárias, para não haver incidência é mister previsão legal nesse sentido, sob pena de afronta aos princípios da legalidade e da isonomia.

SALÁRIO INDIRETO ABONO ÚNICO VALE TRANSPORTE
PAGO EM DINHEIRO NATUREZA SALARIAL AÇÃO
JUDICIAL ANTERIOR AO LANÇAMENTO.

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade

processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo.

SALÁRIO INDIRETO PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS
PERIODICIDADE PARCELA INTEGRANTE DO SALÁRIO DE
CONTRIBUIÇÃO INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES
PREVIDENCIÁRIAS AUSÊNCIA DE ACORDO PRÉVIO QUE
POSSIBILITE OS EMPREGADOS CONHECIMENTO DOS
RESULTADOS.

O pagamento de PLR com base de dois acordos concomitantemente, encontra-se em desacordo com os preceitos da lei 10.101/2000, devendo incidir contribuição previdenciária, sobre a totalidade dos pagamentos realizados.

Não há que e falar em regular negociação coletiva, quando o acordo é firmado, no final do exercício, ou mesmo após o término deste. (grifamos)

(...)

Recurso Voluntário Provido em Parte (Acórdão n.º 240102.251, de 20/01/2012)

Essas duas decisões demonstram que, para a essa Turma de Julgamento, uma exigência da lei de regência é a negociação entre empregados e patrões visando ao estabelecimento das

regras que definirão o pagamento da PLR, as quais devem ser prévias à aquisição do direito à percepção da verba.

Peço licença para transcrever excerto do voto da Conselheira Elaine Cristina Vieira, quando tratou com maestria da questão:

“Como é sabido, o grande objetivo do pagamento de participação nos lucros e resultados e a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse se sinta estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu engajamento, resultará em sua participação (na forma de distribuição dos lucros alcançados). Assim, como falar em engajamento do empregado na empresa, se o mesmo não tem conhecimento prévio do quanto a sua dedicação irá refletir em termos de participação. É nesse sentido, que entendo que a lei exigiu não apenas o acordo prévio ao trabalho do empregado, ou seja, no início do exercício, bem como o conhecimento por parte do trabalhador de quais as regras (ou mesmo metas) que deverá alcançar para fazer jus ao pagamento.

Vejamos o que diz o art. 2º, § 1.º da lei 10.101/2000:

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

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio e estabelecimento de metas, o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário.”

(Acórdão 2401.00.570, de 20/08/2009)

De fato, a lógica que preside o pagamento da PLR visa à integração capital trabalho, de modo que o trabalhador, sabendo que pode participar dos lucros/resultados obtidos pelo seu empregador, possa sentir-se motivado a dar sua colaboração para o atingimento das metas que lhe darão direito a percepção do benefício.

Por esse motivo, exige a lei que a negociação fixe regras claras e objetivas prevendo como serão adquiridos os direitos à participação. Sem a existência de acordo prévio ao período aquisitivo do direito, não há como o empregado acompanhar se as metas estão sendo atingidas, ficando impedido de cotejar os resultados obtidos com as regras claras e objetivas referidas na lei.

De se concluir, então, que acordo existente somente no final do período de aquisição a PLR desatende aos comandos da Lei n.º 10.101/2000, impedindo que se aplique sobre a verba a exclusão do salário de contribuição prevista na alínea “j” do § 9.º do art. 28 da Lei n.º 8.212/1991. Considerase, portanto, procedentes as contribuições incidentes, nos exercícios de 2006 e 2007, sobre as verbas abrangidas sob o levantamento PL.

Assim, ao descumprir os preceitos legais e efetuar pagamentos de participação nos lucros, sem a existência de acordo prévio o recorrente assumiu o risco de não se beneficiar pela possibilidade de que tais valores estariam desvinculados do salário. Assim, entendo procedente o lançamento quanto a esse descumprimento.

DOS REQUISITOS DA LEI 10.101/2000 – EXISTÊNCIA DE CRITÉRIOS E METAS

As metas ou critérios tem que ser negociados quando da realização dos acordos, conforme descrito expressamente na lei e acima transcrito, não estipulados posteriormente pela empresa, conforme trazido pelo auditor e enfatizado pelo recorrente. Dessa forma, dois pontos tem que ser destacados. O primeiro diz respeito a inclusão de critérios ou metas no acordo fruto da negociação e segundo é o momento da pactuação, pois de nada adiantar existir critérios, se os mesmos são descritos após se encerrar o exercício.

No presente caso, a exigência de estipulação prévia não restou cumprido para os anos de 2006 e 2007, porém não corroboro com o entendimento da autoridade lançadora de que não existiam critérios os metas.

A lei 10.101/2000, traz em seu bojo a intenção de que a empresa estabeleça regras (que pode se dar de diversas formas, desde que fruto de negociação), de modo que o empregado tenha conhecimento de quais fatores relacionados ao seu trabalho e desempenho irão ser determinantes no direito a participação nos lucros e resultados. Contudo, entendo que a conjunção de diversos critérios como o apresentado nos presentes autos, inclusive com a avaliação individual do trabalhador não fere a intenção do legislador, desde que tomados em conjunto. Pelo que pude extrair dos autos, o critério de avaliação da chefia é um dos critérios a serem apreciados. Mesmo que concorde que esse critério tomado isoladamente comporte um alto grau de subjetividade, mas a inclusão do mesmo na negociação, junto com outros, como desempenho de área, e até mesmo o desempenho nacional e global da empresa, não deixam de serem critérios.

Aliás, esse também foi o caminho trilhado pelo Dr. Kleber, quando, novamente apreciamos o AIOP de mesmos fundamentos, razão pela qual novamente, valho-me daquela decisão. Processo 16.327.720.469/2010-04 – Acórdão 2401-003.005, de relatoria do ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo :

Inexistência de regras claras e objetivas para pagamento da PLR Acusa o fisco, elencando vários motivos, que os acordos para percepção da PLR contrariam a lei de regência, por não possuírem regras claras e objetivas para fixação do direito ao recebimento da verba.

Observase dos autos (fls. 333/336), que os parâmetros para aferição do direito ao PLR, acordados pela comissão formada por representantes de empregados e empregadores, foram os seguintes:

a) lucro/prejuízo global do Banco; b) lucro/prejuízo global da área de negócio; c) resultado do departamento ou divisão; d) resultado na avaliação dos objetivos anuais; e) resultado da avaliação de performance (PMO).

A fl. 335 consta tabela, onde são apresentados os pesos correspondentes a cada uma das metas que influenciam na fixação da PLR. À fl. 336, apresentase dois modelos de calcula da PLR em número de salários do empregado.

O fisco tenta desqualificar os acordos sob a alegação de que as regras não são claras; que a convenção coletiva prevê o pagamento da verba independentemente do cumprimento de qualquer meta; que há metas que são redigidas em idioma estrangeiro; que há metas que dependem de desempenho de unidades do grupo situadas no exterior e que o fato do limite máximo do pagamento do PLR ficar sujeito a aprovação do Presidente do Banco no Brasil e de Diretores de unidades no exterior indica que as regras para pagamento do PLR são unilaterais. Todos esses fatos, no entender da fiscalização, seriam indicativos de que houve descumprimento da Lei n.º 10.101/2000 em razão da ausência de regras claras e objetivas para definição do pagamento da verba.

Respeitando o entendimento em sentido contrário, não concordamos com o posicionamento do fisco, o qual foi chancelado pela decisão de primeira instância.

A Lei n.º 10.101/2000 traz como exigências obrigatórias relativas ao pagamento da PLR a formação de um instrumento negociado entre patrões e empregados, que contenham “regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação”.

Os autos revelam que houve a negociação feita mediante convenção coletiva de trabalho e de comissão formada por representantes da empresa e dos trabalhadores, com participação do Sindicato dos empregados.

Entendemos que cabe ao fisco, quanto às regras para obtenção do benefício, tão somente verificar a existência das mesmas, descabendo avaliar a sua conveniência ou até o idioma em que foram redigidas.

Não encontramos na legislação qualquer restrição ao fato do parâmetro lucratividade ser inserido no acordo, de as metas observarem a performance de unidades da empresa em nível global, da empresa fixar o limite máximo para o pagamento da verba, do pagamento estar condicionado a aprovação da matriz da empresa no estrangeiro.

O fato de haver meta individual, a qual terá como base a avaliação da chefia imediata dos empregados também não é indicativo de desconformidade do acordo firmado com a norma de regência. Regras “claras e objetivas” não elimina, no nosso entendimento, a possibilidade de que determinados parâmetros não sejam necessariamente expresso em números. É perfeitamente possível que um trabalhador possa ser avaliado, por exemplo, pela sua capacidade de liderança, iniciativa, pela contribuição para a execução de determinado projeto, etc. Ninguém melhor do que seu chefe para valorar esses atributos.

Se ao fisco for dada a possibilidade de averiguar o mérito das regras para percepção do PLR, certamente as empresas teriam que submeter os acordos previamente à Autoridade Fiscal, para poder fechar a negociação com os empregados. Isso é inimaginável.

Entendemos, assim, que as metas acima mencionadas atendem ao disposto na Lei n.º 10.101/2000, não devendo haver a

tributação em razão da ausência de regras claras e objetivas nas regras elegidas pelas partes para pagamento da PLR.

Tendo concluído que as regras para pagamento da PLR no ano de 2005 estão em consonância com a legislação deve ser afastado a tributação sobre as mesmas. Ocorre que as competências 01 a 11/2005, já foram afastadas pela decadência, não havendo lançamento de contribuições para o levantamento PL – PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS na competência 12/2005. Assim, nossas conclusões sobre esse ponto do recurso terá influência apenas no item posterior, quando analisaremos o levantamento DH – DH SHARE EMPREGADOS, que tem lançamentos na competência 12/2005.

PAGAMENTO DE PLR EM AÇÕES (LEVANTAMENTO DH – DH SHARE EMPREGADOS)

Para a autoridade fiscal o pagamento da PLR em ações estaria em desconformidade com a lei de regência, posto que a empresa poderia alterar unilateralmente a tabela utilizada para a determinar o percentual da verba a ser convertido em ações.

– DB SHARE – Remuneração em Ações - Afirma o fisco que em todos os programas firmados pela empresa constam remunerações sob a forma de aquisição de ações, com trânsito pela folha de pagamento, cujas normas de regência estão também redigidas em inglês.

Quanto ao levantamento em questão, ao ler os termos do relatório fiscal, não encontrei a desconformidade atribuída pelo auditor fiscal no presente caso. Em primeiro lugar a lei não fixa como se dará a participação nos lucros e resultados, se assim, não o faz, nada impede que essa participação seja efetivada por meio de aquisições em ações. Até mesmo a informação de que a empresa poderá interferir no percentual não se mostra indevido, se imaginarmos, que o mercado de ações passa por grandes oscilações, sendo que para adequar o número de ações ao montante a ser recebido pelo empregado, por vezes terão que ser feitos ajustes. Novamente, a possibilidade em questão fica adstrita a essa possibilidade constar da negociação entre empregados e empregadores.

No presente caso, o determinante não é como foi realizado o pagamento, seja em ações, dinheiro mas, se o ato que permite o pagamento respalda a exclusão desse pagamento ou mesmo benefício do conceito de salário de contribuição.

Nesse sentido, deve ser afastada da tributação o levantamento DH – DH SHARE EMPREGADOS para a competência 12/2005, posto que às anteriores foram alcançadas pela decadência e as posteriores (2006 e 2007) deve ter o mesmo destino que o levantamento PL, ou seja, devem ser consideradas procedentes as contribuições em razão da ausência de acordo prévio para pagamento da PLR.

DA INCONSTITUCIONALIDADE DA ALÍQUOTA DE 2,5% PARA OS BANCOS

A alíquota de 2,5% em relação a atividade de instituições financeiras, encontra previsão legal, razão pela qual, conforme mencionado acima, não cabe a este Conselho deixar de determinar a procedência do seu lançamento, considerando que existe expressa previsão legal. Vejamos:

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

§ 1º No caso de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização, agentes autônomos de seguros privados e de crédito e entidades de previdência privada abertas e fechadas, além das contribuições referidas neste artigo e no art. 23, é devida a contribuição adicional de dois vírgula cinco por cento sobre a base de cálculo definida nos incisos I e III deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.876, de 1999). (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001).

O sobrestamento de processos no âmbito do contencioso administrativo, teve por fundamento dispositivo do regimento interno do CARF aprovado pela PORTARIA Nº 256, DE 22 DE JUNHO DE 2009, qual seja:

Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

{2} § 1º Ficarão sobrestados os julgamentos dos recursos sempre que o STF também sobrestar o julgamento dos recursos extraordinários da mesma matéria, até que seja proferida decisão nos termos do art. 543-B. {2}

§ 2º O sobrestamento de que trata o § 1º será feito de ofício pelo relator ou por provocação das partes. {2}

Embora o sobrestamento dos recursos especiais decorrentes no âmbito do STF, pudessem implicar mesmo destino aos processos no âmbito do CARF, tendo em vista a interpretação do citado dispositivo, relevante informar, que referido dispositivo regimental foi revogado, inclusive com o retorno a fase de julgamento a todos os processos que encontravam sobrestados. Dessa forma, considerando que a Portaria MF n. 545, de 18/11/2013 (DOU 20/11/2013), revogou os §§ 1. e 2. do art. 62-A do RI CARF, que previam essa providência, quando o STF determinava o sobrestamento de processos com repercussão geral com esteio no art. 543-B do CPC., inócuo tornou-se o pedido em questão, e por conseguinte o próprio pedido do recorrente. As regras da nova Portaria, por serem de direito processual, têm aplicação imediata, afastando a pretensão do sujeito passivo de ter o feito sobrestado.

DAS INCONSTITUCIONALIDADES APONTADAS

No que tange a arguição de inconstitucionalidade de legislação previdenciária que dispõe sobre o recolhimento de contribuições, frise-se que incabível seria sua análise na esfera administrativa. Não pode a autoridade administrativa recusar-se a cumprir norma cuja constitucionalidade vem sendo questionada, razão pela qual são aplicáveis os prazos regulados na Lei nº 8.212/1991.

Dessa forma, quanto à inconstitucionalidade/ilegalidade na cobrança das contribuições previdenciárias, não há razão para a recorrente. Como dito, não é de competência da autoridade administrativa a recusa ao cumprimento de norma supostamente inconstitucional, razão pela qual são exigíveis a aplicação da taxa de juros SELIC, e a multa pela inadimplência.

Toda lei presume-se constitucional e, até que seja declarada sua inconstitucionalidade pelo órgão competente do Poder Judiciário para tal declaração ou exame da matéria, deve o agente público, como executor da lei, respeitá-la. Nesse sentido, entendo pertinente transcrever trecho do Parecer/CJ n.º 771, aprovado pelo Ministro da Previdência Social em 28/1/1997, que enfoca a questão:

Cumprе ressaltar que o guardião da Constituição Federal é o Supremo Tribunal Federal, cabendo a ele declarar a inconstitucionalidade de lei ordinária. Ora, essa assertiva não quer dizer que a administração não tem o dever de propor ou aplicar leis compatíveis com a Constituição. Se o destinatário de uma lei sentir que ela é inconstitucional o Pretório Excelso é o órgão competente para tal declaração. Já o administrador ou servidor público não pode se eximir de aplicar uma lei, porque o seu destinatário entende ser inconstitucional, quando não há manifestação definitiva do STF a respeito.

A alegação de inconstitucionalidade formal de lei não pode ser objeto de conhecimento por parte do administrador público. Enquanto não for declarada inconstitucional pelo STF, ou examinado seu mérito no controle difuso (efeito entre as partes) ou revogada por outra lei federal, a referida lei estará em vigor e cabe à Administração Pública acatar suas disposições.

No mesmo sentido posiciona-se este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF ao publicar a súmula nº. 2 aprovada em sessão plenária de 08/12/2009, sessão que determinou nova numeração após a extinção dos Conselhos de Contribuintes.

SÚMULA N. 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DA MULTA LIMITADA A 20%

Com relação a interpretação dada pelo auditor dos dispositivos da MP 449/2008, convertida na lei 11.941 em relação ao comparativo da multa aplicada, entendo que os argumentos do recorrente não merecem prosperar. Filio-me a tese adotado pelo auditor fiscal e ratificada pelo julgador de primeira instância.

No que tange ao cálculo da multa, face à edição da MP 449/08, convertida em lei 11.941, a citada MP alterou a sistemática de cálculo de multa por infrações relacionadas à GFIP.

Para tanto, a MP 449/2008, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32A.

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.”

Note-se que a progressão da multa, encontra respaldo os mesmos dispositivos legais, razão pela qual não nos cabe afastá-la.

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, como no presente caso, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado (75%). As contribuições decorrentes da omissão em GFIP foram objeto de lançamento, por meio dos AIOP (37.320.573-2 e 37.320.574-0) e, tendo havido o lançamento de ofício, não se aplicaria o art. 32-A, sob pena de *bis in idem*.

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 caso conforme descrito no relatório fiscal, para que se determinasse o valor da multa a ser aplicada, procedeu-se ao comparativo: com base na antiga sistemática,

multa moratória, com a aplicação de multa pela não informação em GFIP, e da sistemática descrita na nova legislação. Na hipótese dos autos, a fiscalização achou por bem aplicar a multa de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos explicitados acima. Em relação as competências anteriores a edição da referida MP (04/12/2008) e considerando que o art. 106 que, inciso II, "c" - do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) dispõe que - tratando-se de ato não definitivamente julgado a lei aplica-se a ato ou fato pretérito quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática, efetuamos o demonstrativo da multa entre as penalidades da legislação posterior e anterior a MP 449/2008 para a aplicação da mais benéfica, conforme Anexo único e resumo abaixo.

Ou seja, para efeitos da apuração da situação mais favorável, observou o auditor fiscal notificante:

1. 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
2. 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.

Dessa forma, entendo adequado o procedimento adotado pela autoridade fiscal, o que em relação a multa aplicada afasta a pretensão do recorrente de ter a multa limitada a 20% ou mesmo afastada no presente caso.

APLICAÇÃO DA TAXA SELIC

Com relação à cobrança de juros está prevista em lei específica da previdência social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, abaixo transcrito, desse modo foi correta a aplicação do índice pela autarquia previdenciária:

Art.34. As contribuições sociais e outras importâncias arrecadadas pelo INSS, incluídas ou não em notificação fiscal de lançamento, pagas com atraso, objeto ou não de parcelamento, ficam sujeitas aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia-SELIC, a que se refere o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995, incidentes sobre o valor atualizado, e multa de mora, todos de caráter irrelevável. (Artigo restabelecido, com nova redação dada e parágrafo único acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10/12/97)

Parágrafo único. O percentual dos juros moratórios relativos aos meses de vencimentos ou pagamentos das contribuições corresponderá a um por cento.

Nesse sentido já se posicionou o STJ no Recurso Especial nº 475904, publicado no DJ em 12/05/2003, cujo relator foi o Min. José Delgado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. CDA. VALIDADE. MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 07/STJ. COBRANÇA DE JUROS. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. A averiguação do cumprimento dos requisitos essenciais de validade da CDA importa o revolvimento de matéria probatória, situação inadmissível em sede de recurso especial, nos termos da Súmula 07/STJ. No caso de execução de dívida fiscal, os juros possuem a função de compensar o Estado pelo tributo não recebido tempestivamente. Os juros incidentes pela Taxa SELIC

estão previstos em lei. São aplicáveis legalmente, portanto. Não há confronto com o art. 161, § 1º, do CTN. A aplicação de tal Taxa já está consagrada por esta Corte, e é devida a partir da sua instituição, isto é, 1º/01/1996. (REsp 439256/MG). Recurso especial parcialmente conhecido, e na parte conhecida, desprovido.

Não tendo o contribuinte recolhido à contribuição previdenciária em época própria, tem por obrigação arcar com o ônus de seu inadimplemento. Caso não se fizesse tal exigência, poder-se-ia questionar a violação ao princípio da isonomia, por haver tratamento similar entre o contribuinte que cumprira em dia com suas obrigações fiscais, com aqueles que não recolheram no prazo fixado pela legislação.

Dessa forma, não há que se falar em excesso de cobrança de juros, estando os valores descritos na NFLD, em consonância com o prescrito na legislação previdenciária.

Nesse sentido, dispõe a Súmula nº 03, do CARF: “É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais.”

LEVANTAMENTOS RA E RA1,

Quanto a esses levantamentos, primeiro observa-se que o contribuinte reconheceu os mesmos por meio de pagamento, ao qual requer sejam apropriados no presente lançamento. Senão vejamos:

Conforme exposto o recorrente efetuou o recolhimento do crédito relativo ao período de 12/2005 a 09/2006, rubrica RA e RA1, no que refere-se as contribuições previdenciárias em relação ao enquadramento dos seus diretores como empregados. Assim, pede a exoneração do débito objeto de pagamento, posto que caso a receita realize a imputação de valores apenas ao final, como descrito pelo julgador, a DRFB poderá alegar que os valores recolhidos são insuficientes para quitação integral, posto que o débito continua a ser corrigido, mas a GFS não.

Contudo, cabe observar, assim como já se manifestou o julgador a que, em virtude do recolhimento parcial promovido pelo Contribuinte, em data posterior ao lançamento, sem que se tenha promovido o desmembramento do débito, não é capaz de promover a retificação do débito. Porém, cabe apenas o registro, para no momento da liquidação do julgado, observado a autoridade da DRFB a consideração dos mesmos para abatimento do crédito apurado, desde que constatada a efetiva vinculação com o montante lançado no levantamento em questão.

AIOP DEBCAD nº 37.320.574-0 - Auto de Infração de Obrigação Principal, relativo às contribuições destinadas às Outras Entidades e Fundos – Terceiros,.

Cumpra observar, primeiramente, que fiscalização previdenciária possui competência para arrecadar e fiscalizar as contribuições destinadas a terceiros, conforme art. 94 da Lei 8.212/91. Todavia, o resultado do presente auto de infração, em relação ao mérito, segue o mesmo resultado da obrigação principal correlata, onde foram lançadas as contribuições patronais, qual seja: AIOP DEBCAD nº 37.320.573-2. Identificada a conexão entre os processos, o encaminhamento dar-se-á, no mesmo sentido do processo principal em relação aos fatos geradores que constituem base de cálculo da contribuição destinada a terceiros.

AIOA DEBCAD nº 37.320.572-4 - 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, Pertinente informar que procedeu a autoridade fiscal, o cálculo da multa tendo por base o disposto na lei 11.941, ou seja, cálculo da multa mais benéfica, conforme apreciamos em conjunto na obrigação principal.

Todavia, assim, como mencionado em relação aos terceiros, o resultado do presente auto de infração, em relação ao mérito, segue o mesmo resultado da obrigação principal correlata, onde foram lançadas as contribuições patronais, qual seja: AIOP DEBCAD nº 37.320.573-2. Identificada a conexão entre os processos, o encaminhamento dar-se-á, no mesmo sentido do processo principal em relação aos fatos geradores que constituem base de cálculo da contribuição destinada a terceiros.

Por todo o exposto o lançamento fiscal deverá ser retificado, cosiderando o parcial provimento nos termos do voto proferido.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto pelo CONHECIMENTO do recurso para, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, excluir do lançamento os fatos geradores até 11/2005, e no mérito dar provimento parcial para excluir do lançamento da obrigação principal e acessória conexa os levantamentos: “DH – DH SHARE EMPREGADOS para a competência 12/2005”, e “GRATIFICAÇÕES AJUSTADAS – LEVANTAMENTO GN”, nos termos do voto proferido. Quantos levantamentos RA e RA1, observe a autoridade competente a existência de recolhimento feitos no curso do processo, desde que seja comprovada a vinculação do mesmos.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira