



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

Processo nº 16327.720468/2010-51
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-006.979 – 2ª Turma
Sessão de 20 de junho de 2018
Matéria CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVIDENCIÁRIA
Recorrente DEUTSCHE BANK SA BANCO ALEMAO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

PLR. AUSÊNCIA DE FIXAÇÃO PRÉVIA DE CRITÉRIOS PARA RECEBIMENTO DO BENEFÍCIO. DESCONFORMIDADE COM A LEI REGULAMENTADORA. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

A ausência da estipulação, entre patrões e empregados, de regras e objetivos previamente ao início do período aquisitivo do direito ao recebimento de participação nos lucros e resultados da empresa caracteriza descumprimento da lei que rege a matéria, disso decorrendo a incidência de contribuição previdenciária sobre tal verba.

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

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Ana Paula Fernandes (relatora), Patrícia da Silva, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que lhe deram provimento parcial, apenas em relação à PLR. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado).

(Assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Ana Paula Fernandes – Relatora

(Assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

O presente Recurso Especial trata de pedido de análise de divergência motivado pelo Contribuinte em face ao acórdão 2401-003.492, proferido pela 1ª Turma Ordinária / 4ª Câmara / 2ª Seção de Julgamento.

Trata o presente dos Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP nºs 37.320.573-2 e 37.320.574-0, respectivamente, nos valores de R\$ 16.547.592,66 e de R\$ 2.085.194,75, e do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.320.572-44, no valor de R\$ 214.768,50, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, e pela apresentação da GFIP com informações incorretas ou omissas, conforme descrito no relatório fiscal, fl. 34 a 53.

O Contribuinte apresentou impugnação, fls. 279/341; 368/420 e 447/499 .

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento lavrou Decisão Administrativa, às fls. 894 a 952, julgando procedente o lançamento e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, fls. 966 a 1036.

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, às fls. 1178/1218, **DAR PARCIAL PROVIMENTO** ao Recurso Ordinário para 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”. A ementa do acórdão recorrido assim dispôs:

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. 35-A 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 §§ 1º e 2º 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

Às fls. 1220/1228, a Fazenda Nacional interpôs **Recurso Especial** de Divergência, insurgindo-se contra o Acórdão *a quo*, em relação à regra aplicável **Decadência**. O acórdão recorrido entendeu que, se o contribuinte não reconhece como fato gerador das contribuições previdenciárias as rubricas apuradas pela Fiscalização, a decadência deveria ser regida pelo art. 173, I, do CTN. Contudo, concluiu pela aplicação da norma do art. 150, § 4º, tendo em vista a jurisprudência administrativa ser majoritária nesse sentido. Os acórdãos paradigmas, porém, entenderam que não há que se falar em pagamento antecipado, haja vista a contribuinte sequer ter reconhecido os salários indiretos como fato gerador do tributo.

Às fls. 1231/1238, 2ª Seção de Julgamento, confirmada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, às fls. 1239/1240, realizaram o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, **NEGARAM SEGUIMENTO** ao recurso por se tratar de matéria sumulada pelo CARF (Súmula CARF nº 99), inciso VI.

A União manifestou sua ciência do Exame de Admissibilidade à fl. 1242.

Às fls. 1251/1272, o Contribuinte interpôs **Recurso Especial** de Divergência, em relação às seguintes matérias: 1. **Salário indireto – Participação nos Lucros e Resultados – Pacto Prévio**. O acórdão recorrido entendeu que a Lei nº 10.101/2000 exige a assinatura prévia dos acordos para pagamento do PLR. Porém, os **acórdãos paradigmas** consideram que inexistente previsão legal para que a formalização do encerramento das negociações seja feita previamente ao período aquisitivo, sendo esperado que as negociações sejam concluídas próximo ao período em que é possível aferir com maior precisão o lucro. 2. **Retroatividade Benigna - cálculo da multa**. O Acórdão Recorrido, apesar de ter entendido por aplicar a multa mais branda, determinou o cotejo entre a multa de mora prevista na legislação anterior com a multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96, afastando a aplicação do art. 61 desta mesma Lei. Os **Acórdãos Paradigmas** adotaram o entendimento de que, 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 nº 8.212/1991) com a multa por descumprimento da obrigação acessória (§ 5.º do art. 32 da Lei nº 8.212/1991) com a atual

multa de ofício (art. 35-A da Lei n.º 8.212/1991), prevalecendo a que seja mais favorável ao contribuinte.

Às fls. 1393/1409, a 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento realizou o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, **DANDO SEGUIMENTO** ao recurso em relação à divergência sobre ambas as matérias arguidas: **Penalidades/Retroatividade Benigna e Salário Indireto - Participação nos Lucros e Resultados – pacto prévio.**

A Fazenda Nacional, à fl. 1411/1418, apresentou **Contrarrazões** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, tratando apenas dos argumentos de defesa sobre o mérito, vindo os autos conclusos para julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Ana Paula Fernandes - Relatora

O Recurso Especial interpostos pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto, merece ser conhecido.

Trata o presente dos Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP nºs 37.320.573-2 e 37.320.574-0, respectivamente, nos valores de R\$ 16.547.592,66 e de R\$ 2.085.194,75, e do Auto de Infração de Obrigação Acessória nº 37.320.572-44, no valor de R\$ 214.768,50, consistentes em contribuições sociais previdenciárias a cargo da empresa, destinadas ao custeio da Seguridade Social, ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, e a Outras Entidades e Fundos, incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas a segurados empregados, e pela apresentação da GFIP com informações incorretas ou omissas, conforme descrito no relatório fiscal, fl. 34 a 53.

O Acórdão recorrido deu parcial provimento ao Recurso Ordinário.

O Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte trouxe para análise a divergência jurisprudencial no tocante as matérias: **Penalidades – Retroatividade Benigna e Salário Indireto – Participação nos Lucros e Resultados – Pacto Prévio.**

PAGAMENTO DE LUCROS E RESULTADOS – PLR – PACTO PRÉVIO

O pagamento da participação nos lucros e resultados para trabalhadores, empregados ou não de uma empresa, sem o recolhimento da contribuição previdenciária, está assegurado pelo artigo 7º, inciso XI, da CF.

O dispositivo estabelece que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa. Assim, se a participação dos lucros está excluída do conceito de remuneração, a contribuição incidirá apenas sobre os demais rendimentos, estes sim, de caráter remuneratório.

I. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – INCIDÊNCIA REGULAMENTADA POR LEI ABRANGE UNICAMENTE RENDIMENTOS ADVINDOS DO TRABALHO.

O legislador ordinário foi muito zeloso ao instituir o a base legal de custeio previdenciário, o fazendo de modo expresso na Constituição Federal, em seu art. 195, I, “a”.

Contudo, para melhor esclarecer detalhes de sua aplicabilidade tratou de disciplinar a aplicação do referido artigo, por meio da edição da Lei nº 8212/91, conhecida como Lei de Custeio da Previdência Social.

Observando tanto o artigo 195 da CF/88, como a referida Lei de Custeio, depreendemos que a tributação previdenciária está claramente limitada a rendimentos do trabalho.

A doutrina é maciça neste sentido, como podemos observar as pontuações de ZAMBITTE IBRAHIM:

“Tanto histórica como normativamente, a contribuição previdenciária é delimitada a rendimentos do trabalho, tendo em vista o objetivo das prestações previdenciárias em substituir rendimentos habituais do trabalhador, os quais, por regra, são derivados da atividade laboral. Ou seja, a legislação vigente, de forma muito clara, delimita a incidência previdenciária, em qualquer hipótese, a **rendimentos do trabalho**.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Partindo da premissa que a contribuição previdenciária é devida tão somente sobre as **parcelas recebidas a título de remuneração pelo trabalho**, são incabíveis as alegações da Fazenda Nacional de que as parcelas advindas de Participação nos Lucros e Resultados – PLR, devam sofrer tal incidência. Isso **por que a PLR tem relação intrínseca com remuneração do capital – lucro**.

Essa distinção é fundamental para que possa compreender o motivo da não incidência de contribuição previdenciária patronal sobre a Participação nos Lucros e Resultados – PLR, recebidas por empregados e administradores.

Para melhor compreendermos, é preciso levar em conta que a participação referida – PLR, tem uma relação intrínseca com o resultado auferido, ela depende exclusivamente do êxito, enquanto que a remuneração advinda do trabalho independe do risco para ser adimplida, basta a contraprestação do trabalho.

Professor Zambitte Ibrahim bem esclarece esta dicotomia entre as referidas verbas:

“É também intuitivo, mesmo para o público leigo, que um conceito não se confunde com o outro. É natural e facilmente perceptível que o trabalho, de modo algum, possui liame imediato com o lucro. Não são incomuns as situações de empresários que, mesmo após longa dedicação ao seu mister, não alcançam qualquer proveito econômico e, não raramente, ainda observam relevante perda patrimonial. Já para trabalhadores, com ou sem vínculo empregatício, o rendimento do trabalho é assegurado pela lei, pois não cabe a eles o risco da atividade econômica, o qual, por natural, é assumido pelo

empresário. Seus rendimentos traduzem mera contraprestação pela atividade profissional desempenhada”.

O próprio ordenamento jurídico tratou de fazer esta distinção, quando elencou no Código Tributário Nacional, por meio do art. 43, os tipos de *Rendimentos*, que ensejam a aplicação do Imposto de Renda:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção” (grifei)

Da leitura do artigo da lei, extrai-se que a renda tributável, para fins do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, é aquela decorrente do produto do capital e/ou trabalho. Contudo resta evidente que a lei tratou de classificar a renda como: produto do capital, produto do trabalho ou da combinação de ambos, ou seja, cada uma possui um conceito próprio.

No caso em tela se estivéssemos discutindo a incidência de imposto de renda, não haveria qualquer dúvida que este seria aplicável sobre ambas. Ou seja, “se há incremento patrimonial – e este é o aspecto nuclear do imposto sobre a renda – proveniente de lucros da atividade econômica pelo empresário ou, cumulativamente, das retribuições pecuniárias pelos seus serviços, há, em qualquer hipótese, renda tributável.” (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

Isso por que a base de incidência do Imposto de renda engloba proventos de ambas as naturezas: trabalho e capital. Contudo, o mesmo não ocorre para fins previdenciários, pois a CF/88 mesmo após a EC nº 20/98, **optou por tributar, somente os rendimentos do trabalho.**

Assim, “**ao contrário do imposto sobre a renda, a incidência previdenciária é circunscrita aos rendimentos do trabalho**, unicamente. A disposição é categórica e cristalina. Ainda que permita a inclusão de trabalhadores sem vínculo empregatício, somente valores derivados do trabalho podem sofrer a respectiva tributação. Como não poderia ser diferente, caminha no mesmo sentido a regulamentação infraconstitucional da matéria, em estrita observância do mandamento constitucional”. (ZAMBITTE IBRAHIM, Fábio).

II. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL – LIMITAÇÕES LEGAIS DE INCIDÊNCIA

A EC nº 20/98, ampliou as possibilidades de incidência da cota patronal previdenciária, o que foi disciplinado posteriormente pela Lei nº 9.876/99, que deu nova redação ao art. 22, I da Lei nº 8.212/91, responsável pela previsão da cota patronal previdenciária:

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

*I - vinte por cento sobre o total das **remunerações** pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos*

*que lhe prestem serviços, **destinadas 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. (grifei).*

Observe-se que o legislador ordinário ao disciplinar as inovações trazidas pela Emenda Constitucional citada, alargou a incidência da cota patronal previdenciária, mas desta vez, com a competência tributária prévia devidamente estabelecida. No entanto, como se percebe do preceito reproduzido, **a incidência é, ainda, restrita aos rendimentos do trabalho.**

Para melhor compreender esta alteração – ampliação da base de incidência da cota patronal - é necessário mencionar que a alteração produzida pela nova lei foi unicamente no sentido de incluir outros segurados além da categoria dos empregados.

Não por incluir valores outros além dos rendimentos do trabalho, mas, unicamente, pela inserção de remunerações pagas ou devidas a outros segurados, além de empregados. Mantendo, portanto, a mesma regra quanto ao tipo de rendimentos, qual seja, **que este seja advindo do trabalho.**

Ainda citando Professor ZAMBITTE IBRAHIM:

“Este sempre foi o real objetivo da alteração constitucional, aqui devidamente conquistado. Novamente, não há qualquer previsão na Lei nº 8.212/91 que albergue a incidência de contribuições previdenciárias sobre os lucros e resultados de diretores não-empregados. Não é de imposto de renda que se trata, mas sim de contribuição previdenciária.

Neste ponto, merece referência a Lei nº 8.212/91, no art. 28, III, a qual prevê, como salário-de-contribuição de contribuintes individuais, *a remuneração auferida em uma ou mais empresas ou pelo exercício de sua atividade por conta própria*. O pagamento de lucros e resultados, como visto, não reflete remuneração, pois não se trata de rendimento do trabalho.

Aqui, não há inclusão de tais valores na base previdenciária, seja do segurado ou da empresa. Como reconhece o próprio Regulamento da Previdência Social - RPS, no art. 201, § 5º, somente na hipótese de ausência de discriminação entre a remuneração do capital e do trabalho, na precisa dicção do RPS, é que haverá a potencial incidência sobre o total pago ou creditado ao contribuinte individual, haja vista a comprovada fraude.”

Diante da citação feita pelo doutrinador, mister se faz a leitura do dispositivo legal apontado, art. 201, § 5º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em sintonia com a Constituição e a Lei nº 8.212/91, que expressamente reconhece a dualidade entre rendimentos do capital e trabalho, especialmente quando voltados a segurados contribuintes individuais:

*Art. 201. A contribuição a cargo da empresa, destinada à seguridade social, é de:
(...) § 5º No caso de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da empresa referente aos segurados a que se referem as alíneas "g" a "i" do inciso V do art. 9º,*

observado o disposto no art. 225 e legislação específica, será de vinte por cento sobre:

I - a remuneração paga ou creditada aos sócios em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da empresa; ou

*II - os valores totais pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando **não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social** ou tratar-se de adiantamento de resultado ainda não apurado por meio de demonstração de resultado do exercício. (grifei)*

Com a reclassificação dos segurados da Previdência Social advinda da Lei nº 9.876/99, que criou o segurado *contribuinte individual*, mediante a unificação das categorias autônomo, equiparado a autônomo e empresário, houve uma rígida adequação de tais segurados ao mesmo regramento. A ideia geral é no sentido de que contribuintes individuais somente terão a respectiva incidência previdenciária sobre os valores que visarem retribuir o trabalho, e nunca o capital. O que deixa nítida a não incidência da Contribuição Previdenciária patronal sobre a PLR paga no caso concreto dos autos.

III –LEI 10.101/2000 – FORMALIDADES PARA IMPLEMENTAÇÃO DA PLR.

A Lei 10.101/2000 disciplina as formalidades necessárias para a caracterização de Participação nos Lucros e Resultados. Assim um conjunto de disposições esclarecem quando se trata ou não de parcela não remuneratória e isenta de contribuições previdenciárias.

Isso se faz necessário, logicamente, para evitar que o instituto seja desvirtuado, ou que, verbas de natureza remuneratória sejam taxadas como pagamento de PLR., com o fim unicamente de burlar o sistema tributário e não pagar contribuições previdenciárias.

Dentre estes requisitos formais, temos, a negociação entre empregadores e empregados, por meio de comissão, integrada também por um representante do sindicato da categoria ou de convenção/acordo coletivo.

Assim como requisitos materiais com regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição do seu cumprimento, periodicidade da distribuição, vigência e prazos de revisão.

E o critério de pagamento pode ter por base, entre outros, índices de produtividade, qualidade ou lucratividade ou de programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

Lei 10.101/2000

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

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

II - Convenção ou acordo coletivo.

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

cumprimento do acordado, **periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo**, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

- I - Índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;
- II - Programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

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

§ 3º Não se equipara a empresa, para os fins desta Lei:

- I - A pessoa física;
- II - A entidade sem fins lucrativos que, cumulativamente:

- a) não distribua resultados, a qualquer título, ainda que indiretamente, a dirigentes, administradores ou empresas vinculadas;
- b) aplique integralmente os seus recursos em sua atividade institucional e no País;
- c) destine o seu patrimônio a entidade congênere ou ao poder público, em caso de encerramento de suas atividades;
- d) mantenha escrituração contábil capaz de comprovar a observância dos demais requisitos deste inciso, e das normas fiscais, comerciais e de direito econômico que lhe sejam aplicáveis.

§ 4º Quando forem considerados os critérios e condições definidos nos incisos I e II do § 1º deste artigo:

- I - A empresa deverá prestar aos representantes dos trabalhadores na comissão paritária informações que colaborem para a negociação
- II - Não se aplicam as metas referentes à saúde e segurança no trabalho.

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

O caso dos autos discute o possível descumprimento de uma destas formalidades, **a inexistência de pacto prévio anterior ao pagamento da PLR.**

Neste Tribunal Administrativo existem várias correntes de pensamento a respeito do que seria a expressão ‘pacto prévio’ prevista em na Lei.

Recentes estudos demonstram que a jurisprudência desta Corte, observada de 2010 até 2016, já se dividiu em quatro posicionamentos distintos a respeito do momento da assinatura do acordo

- (i) necessidade de assinatura antes do início do exercício relativo ao cumprimento das metas;
- (ii) possibilidade de assinatura no exercício seguinte ao cumprimento das metas, em razão de a Lei n. 10.101/00 não trazer “limite temporal para a celebração dos acordos” e, consequentemente, pela impossibilidade de assinatura no exercício seguinte em razão de não haver incentivo à produtividade, com precedente da CSRF;
- (iii) possibilidade de assinatura até período em que possa vislumbrar um incentivo à produtividade, mas não necessariamente até o fim do período a que se refere; e

(iv) possibilidade até antes do pagamento da PLR, havendo também precedente da CSRF nesse sentido.

Para a Fazenda Nacional vige o entendimento de que a data de assinatura do acordo – posterior ao início do período de apuração do PLR – retira da verba uma característica essencial à recompensa pelo esforço feito para alcance de metas.

Contudo, discordo frontalmente deste entendimento, por compreender que ele desconfigura a real intenção do poder Legislativo na adoção da PLR.

A relação globalizada entre os países, as trocas mercantis, a participação do Brasil nos mercados externos contribuiu para a adoção da PLR no Brasil, a fim de tornar o Brasil competitivo no mercado externo, bem como trazer um incentivo aos seus empregados e trabalhadores, a fim de que esta produtividade trouxesse lucro e participação para aqueles que se encontram na base da pirâmide, no plano da força de trabalho.

Exigir algo que a Lei não exigiu consiste em criar regras mais gravosas que aquelas que foram elaboradas pelo Congresso, fugindo assim do real objetivo da norma legal. Hoje não se fala mais no positivismo exacerbado, mas a norma ainda é a matriz, o ponto de partida de onde se retira o Direito.

Sendo assim, a meu ver a PLR **pode ser assinada até a data do efetivo pagamento realizado aos trabalhadores**, pois a Lei não impôs limite temporal para a celebração dos acordos, isso ocorre por que, é notório que um conjunto de fatores de ordem burocrática, são conjugados até a finalização destes acordos.

O acórdão recorrido, no entanto, ressaltou a necessidade de pacto prévio ao período aquisitivo do direito. Por mera construção jurídica exige que o contrato seja assinado, não apenas antes do pagamento como prevê a norma, mas também antes do exercício do período para o qual o acordo é válido, como forma de comprovação de que a meta era clara e objetiva. Tal argumento exacerba a competência deste Conselho que não pode criar requisitos mais gravosos do que aquele imposto pela lei.

No caso dos autos, conforme relatório fiscal, fls 38, o Acordo de PLR foi assinado na data de 12.01.2007, sendo válido para o exercício de 2006, e o acordo de PLR assinado em 20 de dezembro de 2007 para o exercício 2007, contudo sem qualquer menção nos autos a data do pagamento.

Isso por que, como a data dos pagamentos era indiferente para a tese defendida pela fiscalização - pacto prévio ao período aquisitivo - este não foi citado nem guerreado nos autos. Da análise dos documentos não é possível inferir sem margem de dúvida as quais contratos cada lançamento se refere.

Observe dessa forma que, quanto a tese do auto de infração - pacto prévio ao período aquisitivo o auto não subsiste por exacerbar a previsão legal.

Ainda como elemento adicional é possível citar que os acordos são reiterados desde o ano de 2002, sendo, portanto, de conhecimento das partes seus mecanismos de aferição.

Pensar diferente significaria, repito, criar um requisito temporal não existente na lei, o qual não poderia ser imposto ao Contribuinte, quanto menos poderia este ser penalizado com base numa regra não positivada.

Quanto a alegação de que a falta de assinatura prévia corrompe a ideia de que o trabalhador deve ter conhecimento das regras que devem ser claras e objetivas, a respeito da PLR, não há qualquer razão de ser.

Observe-se, que para saber se há conhecimento das regras, se estas são claras e objetivas, basta que se observe as negociações entre a empresa e seus empregados, as quais serão realizadas, ou por comissões paritárias, com participação de empregados e sindicato, ou ainda, por meio de convenções ou acordos coletivos, dentro das formalidades já conhecidas.

Quando se chega a assinatura do acordo, este já foi de várias vezes debatido e negociado pelas partes, todos capazes, assim definidos pela Lei.

Vencida quanto a matéria de mérito da obrigação principal passo a análise da multa.

RETROATIVIDADE BENIGNA

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

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

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos).

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

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009,

mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

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

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

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos

previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

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

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

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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

benigna.
Em face ao exposto, nego provimento ao recurso com relação à retroatividade

É como voto.

(assinado digitalmente)
Ana Paula Fernandes

Voto Vencedor

Mário Pereira de Pinho Filho – Redator designado

A despeito dos fundamentos trazidos pela i. Relatora, especificamente com relação à necessidade da pacto prévio para que a Participação nos Lucros ou Resultados – PLR seja excluída da base de cálculo das contribuições previdenciárias, entendo que a legislação de regência conduz a interpretação diversa.

As contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social, incidentes sobre a folha de salários, encontram abrigo na alínea “a” do inciso I e no inciso II do art. 195 da CF/1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei,

mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

[...]

Aperceba-se que, como forma de resguardar a previdência pública, o legislador constituinte tratou de esclarecer que a incidência da contribuição alcança a folha de salários, além de todo e qualquer outro rendimento do trabalho, independentemente do *nomen jures* que lhe venha a ser atribuído.

Na esteira do texto constitucional, o **caput** do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 tratou de constituir a base de cálculo das contribuições para o Regime Geral de Previdência Social (salário-de-contribuição) como sendo “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”.

Não restam dúvidas de que a PLR paga aos empregados tem por objetivo retribuir o trabalho. Via de regra, essa verba tem como desígnio premiar o esforço adicional empreendido pelos obreiros no intuito de incrementar os resultados da empresa. Desnecessários, pois, grandes esforços interpretativos para se concluir que a participação nos lucros ou resultados encontra-se inserida no conceito de salário-de-contribuição. Aliás, entendimento em sentido diverso não encontra baliza na doutrina especializada, tampouco na jurisprudência consolidada.

É certo que a própria Constituição da República elencou entre os direitos sociais do trabalhadores a participação nos lucros ou resultados das empresas, porém, a desvinculação de referida parcela da remuneração está subordinada à observância dos requisitos estabelecidos em lei, conforme preceitua o inciso XI de seu art. 7º:

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. (Grifou-se)

Em estrita consonância com o texto constitucional a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/1991 estabelece que a exclusão da parcela paga a título de PLR da composição do salário-de-contribuição (base cálculo da contribuição previdenciária) está condicionada à submissão dessa verba à lei reguladora do dispositivo constitucional. Senão vejamos:

Art. 28. [...]

[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição:

[...]

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

[...] (Grifou-se)

A regulamentação reclamada pelo inciso XI de seu art. 7º da CF/1988 somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101/2000. Antes disso, tendo em vista a eficácia limitada da disposição constitucional, era perfeitamente cabível a tributação das parcelas pagas sob a denominação de PLR pelas contribuições previdenciárias. Ademais, foi exatamente nesse sentido que o Supremo Tribunal Federal firmou entendimento a respeito do tema. Confira-se:

RE393764 AgR /RS-RIO GRANDE DO SUL AG.REG.NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a): Min. ELLEN GRA CIE Julgamento: 25/11/2008 Órgão Julgador: Segunda Turma

Ementa DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS. ART. 7º, XI, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. MP 794/94. 1. A regulamentação do art. 7º, inciso XI, da Constituição Federal somente ocorreu com a edição da Medida Provisória 794/94. 2. Possibilidade de cobrança da contribuição previdenciária em período anterior à edição da Medida Provisória 794/94.

Decisão

A Turma, por votação unânime, negou provimento ao recurso de agravo, nos termos do voto da Relatora. Ausente, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. 2ª Turma, 25.11.2008.

RE 398284 / RJ - RIO DE JANEIRO RECURSO EXTRAORDINÁRIO

Relator(a): Min. MENEZES DIREITO

Julgamento: 23/09/2008

Órgão Julgador: Primeira Turma

Ementa Participação nos lucros. Art. 7º, XI, da Constituição Federal. Necessidade de lei para o exercício desse direito. 1. O exercício do direito assegurado pelo art. 7º, XI, da Constituição Federal começa com a edição da lei prevista no dispositivo para regulamentá-lo, diante da imperativa necessidade de integração.

2. Com isso, possível a cobrança das contribuições previdenciárias até a data em que entrou em vigor a regulamentação do dispositivo. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido.

Em vista do que se expôs até então e, não obstante o entendimento esposado no Recurso Especial de seria “*inexistente a exigência na legislação de que a formalização do encerramento das negociações deve obrigatoriamente se dar de maneira prévia ao período aquisitivo*”, não atribuindo razão ao recorrente.

Minha compreensão sobre esse tema é de que o grande objetivo do pagamento de PLR é a participação do empregado no capital da empresa, de forma que esse sinta-se estimulado a trabalhar em prol do empreendimento, tendo em vista que o seu empenho resultará em incremento pecuniário. Por essa razão, não vejo como se falar em engajamento adicional do empregado se ele não tem conhecimento prévio a respeito dos propósitos que se intenta alcançar, tampouco do quanto sua dedicação irá refletir em termos de participação.

Nesse sentido, considero que a lei exigiu não apenas o acordo prévio, ou seja, antes do início do período a que se refira, mas também o conhecimento por parte dos empregados de quais as regras (ou mesmo as metas) deverão ser alcançadas para que esses façam jus ao pagamento da parcela. Esse juízo pode ser extraído § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000:

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:

[...]

§ 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.

[...]

Ora, se consoante as disposições normativas encimadas, a lei exige a fixação de regras claras e objetivas, estabelecendo inclusive que do acordo para o pagamento da PLR devem constar mecanismos de aferição voltados para a mensuração dos índices ou metas convencionados, não me parece razoável que essa pactuação possa ser feita após o início do

período de apuração voltado à aquisição do direito. No meu entender, a interpretação que mais guarda coerência com lei disciplinadora da participação nos lucros ou resultados conduz à conclusão de que as regras e critérios devem ser previamente ajustados, pois somente após a adoção de tal medida será possível aferir o cumprimento do acordado.

Dito de outra forma, como o legislador condicionou o pagamento da PLR à negociação entre capital e trabalho, devendo o instrumento resultante do ajuste conter claramente as condições necessárias à obtenção da vantagem, embora a Lei nº 10.101/2000 não disponha de forma expressa sobre ao lapso temporal que se deve observar entre a assinatura do acordo e o pagamento da verba, é de se adotar o entendimento que provém da norma legal, de que os requisitos necessários a fruição do benefício trabalhista hão de ter sido estipulados previamente. A lógica intrínseca ao sistema de participação nos lucros ou resultados exige que os empregados inteirem-se das regras com a antecedência necessária para que possam, assim, contribuir com seu esforço para o alcance das condições fixadas no ajuste, de forma a se valerem dos benefícios daí resultantes.

Por todas essas razões, entendo que a celebração de acordo entre empregador e empregados durante o transcurso do período de aquisição do referido direito desatende ao que dispõe o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.101/2000.

No caso concreto a incidência da contribuição é ainda mais evidente, pois, consoante consta do Relatório Fiscal (em que não foi objeto de contestação), o acordo de PLR relativo ao ano de 2006 foi assinado somente em 12 de janeiro do ano seguinte e aquele relativo a 2007 foi assinado apenas em 20 de dezembro do ano a que se referia, ou seja, para os exercícios objeto do lançamento, as regras e critérios para a obtenção do benefício foram estabelecidas após decorrido o período de apuração, não havendo, com mais razão ainda, como conferir razão aos argumentos recursais.

Ressalte-se que o entendimento aqui esposado é o que tem prevalecido no âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a título exemplificativo cito os acórdãos nº 2401-003.488 de 15/4/2014, 9202-005.211, de 21/02/2017 e 9202-006.478, de 31/01/2018 e 2402-006.071, de 03/04/2018.

Conclusão

Ante o exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Mário Pereira de Pinho Filho