



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16539.720003/2020-87
ACÓRDÃO	2202-010.913 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	6 de agosto de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IBM BRASIL - INDÚSTRIA MÁQUINAS E SERVIÇOS LTDA
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

NORMAS PROCESSUAIS. ARGUMENTOS DE DEFESA. INOVAÇÃO EM SEDE DE RECURSO. PRECLUSÃO.

Os argumentos de defesa e documentos trazidos com a peça recursal, em relação aos quais não se manifestou a autoridade julgadora de primeira instância, impedem a sua apreciação, por preclusão processual.

A prova documental deve ser sempre apresentada na impugnação, admitidas exceções somente nos casos expressamente previstos. Cabe ao contribuinte o ônus da comprovação de que incidiu em algumas dessas hipóteses previstas no art. 16, do PAF.

A deficiência da defesa na apresentação de provas, sob sua responsabilidade, não implica a necessidade de realização de diligência ou o deferimento de novo prazo para provas, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e inexistindo prejuízo à defesa, não se há de falar em nulidade do auto de infração.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestral civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pela atividade preponderante de cada CNPJ.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da contribuinte, devendo ser feito mensalmente com base na CNAE, competindo à Receita Federal rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. CONTESTAÇÃO. EFEITO SUSPENSIVO. EXTENSÃO.

O FAP atribuído às empresas pelo antigo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

O efeito suspensivo atribuído pela norma ao processo de contestação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) consiste na suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente e só adquire operatividade e utilidade para o contribuinte após o lançamento, ficando a cobrança do tributo suspensa a partir deste ato até o deslinde do processo administrativo perante o órgão competente.

Inexistindo as hipóteses previstas no art. 63 da Lei nº 9.430/96 é devida a multa de ofício

MULTA DE OFÍCIO. APLICAÇÃO LEGAL.

Nos termos do inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/1996, apurada falta de recolhimento ou mesmo a sua insuficiência em procedimento de ofício, aplicável é a multa de 75% sobre o imposto apurado.

LANÇAMENTO. LIQUIDEZ. CERTEZA. EXIGIBILIDADE.

O crédito tributário, uma vez constituído pelo lançamento, é, por definição, líquido e certo e exigível.

DOUTRINA E JURISPRUDÊNCIA. EFEITOS.

As decisões administrativas, doutrina jurídica e a jurisprudência pátria não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados e entendimentos não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto da insurgência contra a alíquota FAP aplicada, e na parte conhecida, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Ana Claudia Borges de Oliveira , Thiago Buschinelli Sorrentino e Lilian Claudia de Souza que davam-lhe provimento parcial. Manifestou interesse em declarar voto o Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly – Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ana Claudia Borges de Oliveira, Lilian Claudia de Souza , Robison Francisco Pires, Thiago Buschinelli Sorrentino e Sonia de Queiroz Accioly (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário (fls. 488 e ss) interposto contra decisão da 28^a Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento 08 (fls. 464 e ss) que manteve o lançamento lavrado em face do Recorrente, referente a contribuições previdenciárias devidas, - cota patronal e Gilrat, e contribuições destinadas a terceiros.

A R. decisão proferida pela D. Autoridade Julgadora de 1^a Instância analisou as alegações apresentadas e manteve a autuação.

Trata-se de processo lavrado pela fiscalização em 04/08/2020, levado à ciência do sujeito passivo em 14/08/2020 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem – fls. 315/317), relativo a fatos geradores ocorridos no período de 01/2016 a 12/2017, composto pelos seguintes Autos de Infração:

- Contribuições previdenciárias, inclusive alíquota GILRAT, incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados (artigo 22, I e II da Lei 8.212/91), no valor de R\$ 4.847.780,33(quatro milhões, oitocentos e quarenta e sete mil, setecentos e oitenta reais e trinta e três centavos), incluindo o valor principal, juros e multa de ofício (fls. 02/21).

- Contribuições para outras entidades e fundos – Terceiros (SENAC, SESC, INCRA, Salário-Educação e SEBRAE), incidentes sobre as remunerações dos segurados empregados, no valor de R\$ 379.257,52 (trezentos e setenta e nove mil, duzentos e cinquenta e sete reais e cinquenta e dois centavos), incluindo o valor principal, juros e multa de ofício (fls. 22/40).

Nos termos do Relatório Fiscal (fls. 43/80), foram apurados os seguintes valores não recolhidos e não declarados em GFIP: (a) diferenças do GILRAT ajustado pela Fator Acidentário de Prevenção – FAP, apuradas em alguns estabelecimentos da autuada. (b) Participação nos Lucros e Resultados – PLR, paga em desacordo com a legislação de regência (Lei 10.101/2000), situação na qual integra a base de cálculo das contribuições lançadas, por força do disposto no artigo 28, § 9º, “j”, da Lei 8.212/91. A irregularidade apontada refere-se à periodicidade estabelecida em lei, que veda pagamentos em mais de duas vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil (Lei 10.101/2000, artigo 3º, § 2º).

Tendo em vista a autuada - em virtude das atividades desenvolvidas - estar sujeita à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB e também às contribuições incidentes sobre a folha de pagamento (objeto do presente lançamento de ofício), a fiscalização confeccionou a planilha de fls. 110, na qual demonstra os percentuais da Receita Bruta onerados e desonerados mensalmente, para definição do fator de redução a ser aplicado sobre as contribuições incidentes sobre a folha de pagamento, nos termos do artigo 9º da Lei 12.546/2011.

Discorre acerca da multa de ofício, dos juros de mora calculados de acordo com a Taxa SELIC, da lavratura da Representação Fiscal para Fins Penais – RFFP, dos documentos integrantes do processo, do procedimento fiscal do qual resultaram as autuações lavradas e das orientações ao sujeitopassivo.

Impugnação:

A autuada apresentou impugnação tempestiva às fls. 327/347, contendo as seguintes alegações:

- Não descumpriu a legislação que disciplina a PLR, tendo firmado acordo coletivo junto à instituição sindical para definir o programa. O não pagamento no prazo e de acordo com condições estabelecidas enseja a aplicação de multa por Auditor-

Fiscal do Trabalho (artigo 613, VIII da CLT). Assim, o cumprimento do acordo representa obrigação de natureza trabalhista.

- Entende que a legislação determina o limite de duas apurações anuais para o pagamento e não de apenas duas transferências referentes a tais apurações. Os valores exigidos pela fiscalização referem-se a meros resíduos decorrentes de erros de cálculos ou em virtude de transferências de empregados entre estabelecimentos da empresa (situação prevista na negociação coletiva).
- Aponta que apenas 115 empregados, de um total de aproximadamente 12.000, receberam tais pagamentos adicionais, corroborando tratar-se de ajustes eventuais.
- As considerações formuladas estendem-se às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros), pois estas possuem a mesma base de incidência.
- Quanto às diferenças do GILRAT ajustado, afirma que impugnou o FAP que lhe foi atribuído, encontrando-se pendente decisão sobre tal litígio. Discorre a respeito do efeito suspensivo de tal impugnação, citando a legislação que trata da matéria. Assim, é nulo o lançamento, pois abrange exigência referente a crédito tributário com exigibilidade suspensa por força de lei.
- Também se observa inconsistência na definição da alíquota GILRAT, variável de 1% a 3%, havendo casos de ter sido aplicada, no mesmo exercício e para um mesmo estabelecimento, alíquotas diferentes sem qualquer justificativa. A respeito, não há que se falar que a fiscalização apenas utilizou as informações declaradas pela autuada em GFIP, vez que à autoridade fiscal cabe buscar a verdade material, garantindo assim a segurança jurídica do lançamento. Cita como exemplo o estabelecimento 33.372.251/0001-56, afirmado que a ausência de critério se repete em diversos outros. Afirma estar elaborando quadro demonstrativo a partir das atividades dos trabalhadores, com vistas a demonstrar os erros da fiscalização.
- Pendente o recurso em relação ao FAP, a autoridade fiscal sequer valeu-se do argumento de que o lançamento estava sendo realizado para prevenir a decadência. Contudo, se tal situação ocorresse, não deveria ser aplicada a multa de ofício, conforme dispõe o artigo 63 da Lei nº 9.430/96 e a Súmula CARF 17.

Ao final, pugna pelo acolhimento de suas razões e pedidos e juntada de novas provas, nos termos do artigo 38 da Lei nº 9.784/99 e artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, especialmente no quese refere à classificação da alíquota GILRAT.

É o relatório.

A Autoridade Julgadora manteve a autuação, em decisão com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

JUNTADA DE DOCUMENTOS. IMPUGNAÇÃO. MOMENTO OPORTUNO. JUNTADA POSTERIOR. SITUAÇÕES EXCEPCIONAIS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; refira-se a fato ou a direito superveniente; ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Ocorrendo uma das situações excepcionais previstas na legislação, a juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência da situação excepcional ocorrida.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. PAGAMENTO EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES.

Integra o salário-de-contribuição e, portanto, a base de cálculo das contribuições apuradas, o valor da participação nos lucros ou resultados - PLR, quando paga aos segurados empregados em desacordo com a legislação.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS - PLR. PERIODICIDADE.

É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados - PLR em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil.

GILRAT. FAP.

A regular contestação à atribuição do FAP tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o sujeito passivo obrigado a informar em GFIP o GILRAT ajustado de acordo com o FAP que lhe foi atribuído.

MULTA DE OFÍCIO.

Será aplicada a multa de ofício de 75% 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.

SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. NÃO APLICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO APENAS NOS CASOS PREVISTOS NOS INCISOS IV E V DO ARTIGO 151 DO CTN.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário só obsta a aplicação da multa de ofício nos casos previstos nos incisos IV e V do artigo 151 do Código Tributário Nacional - CTN.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado da decisão de 1^a Instância, aos 08/03/2021 (fls. 484), o contribuinte apresentou o presente recurso voluntário em 06/04/2021 (fls. 486 e ss).

DOCUMENTO VALIDADO
Insurge-se contra o lançamento ao enfoque de que:

1 – o lançamento é nulo, na medida em que houve incorreta apuração da base de cálculo do Gilrat ajustado pelo FAP. Assinala que 27. *Com efeito, ao realizar o trabalho de fiscalização, a D. Autoridade recalculou o GILRAT ajustado pelo FAP devido, usando as informações fornecidas pela Recorrente em relação aos CNAEs dos estabelecimentos fiscalizados, mas utilizando os FAPs extraídos do FAPWEB com 4 (quatro) casas decimais, ao invés de duas como informado em GFIP;*

29. Com efeito, ao receber o auto de infração em referência a Recorrente passou a realizar uma ampla auditoria em suas obrigações acessórias tributárias e aquelas exigidas pela legislação trabalhista a fim de verificar a existência de eventuais incorreções na apuração do tributo e, se o caso, realizar o pagamento da diferença.

(...)

30. Ocorre que, ao concluir a referida auditoria, a qual pode ser analisada nos documentos ora anexados (documento 01), a Recorrente foi surpreendida com o fato de que, na contramão do que entendeu a D. Autoridade, recolheu a maior o valor de R\$ 687.552,39.

31. A referida constatação decorre da ampla revisão de todos os elementos necessários para apuração da referida contribuição, desde a sua folha de salários, a revisão do CNAE preponderante dos estabelecimentos e por consequência a alíquota atribuída nos termos da legislação vigente.

2 – distribuiu PLR aos seus funcionários, nos exatos termos da legislação tributária e trabalhista de regência, razão pela qual os valores não podem ser incluídos no salário-de-contribuição. Afirma que: 43. *Em sua Impugnação, a Recorrente demonstrou que observou o regime da periodicidade previsto na legislação para apuração e pagamento do PLR devido a todos os seus funcionários. Todavia em situações excepcionais, teve de complementar alguns pagamentos, para corrigir erros detectados em seus valores, a fim de cumprir com o compromisso assumido junto aos funcionários e formalmente documentados junto às entidades externas que participam desse acordo. (...) 62. Para cada um dos funcionários foi apresentada a devida justificação dos pagamentos complementares. Alguns funcionários tiveram a nota de avaliação equivocadamente imputada no sistema, o que causou uma incorreção nos valores dos pagamentos. Tal avaliação de desempenho é imputada no sistema interno da Companhia pelo superior direto daquele funcionário elegível ao PLR, levando em conta especialmente o cumprimento de metas e, para alguns funcionários houve erro manual quando do lançamento desta avaliação, o que gerou a necessidade de pagamento complementar. 63. Para outros pagamentos, verificou-se que o funcionário, quando do recebimento dos vencimentos, estava alocado em uma das unidades da Recorrente com um tipo de regra para o pagamento do benefício. Entretanto, este funcionário foi transferido para outra unidade, que possuía regra diferente para o pagamento do PLR, o que determinou o ajuste no pagamento a este*

funcionário. (...) 70. Desta forma, demonstrado que a Recorrente realizou o pagamento do PLR aos seus empregados de acordo com as normas tributárias e trabalhistas de regência, dentro do prazo legal, sendo que as transferências em outros períodos a título de PLR decorriam de meros resíduos com o propósito de retificações e não novos pagamentos, necessário reconhecer a regularidade de tais pagamentos realizados nos anos de 2016 e 2017. Em decorrência da não inclusão do PLR no salário-de-contribuição, não se pode exigir o recolhimento reflexo das Contribuições Previdenciárias Patronal, GILRAT e a Terceiros;

3 - a exigibilidade do valor complementar da Contribuição ao GILRAT ajustado pelo FAP está suspensa por força de impugnação ao FAP no período autuado. 85. No mais, cumpre ressaltar que o valor imputado à cobrança é incorreto. A certeza em relação ao montante exigido é característica intrínseca ao lançamento tributário. Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e a certeza do montante exigido, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade julgadora de cancelá-lo de ofício. 86. A fim tornar mais claro esse fato, a Recorrente pagamentos foram realizados a maior, havendo um crédito superior a seiscentos mil reais. Vale ressaltar que nessa auditoria a Recorrente utilizou os mesmos padrões adotados pela Autoridade Lançadora, aplicando 4 (quatro) casas decimais, tal como disponibilizado no sistema FAPWEB. 87. Outrossim, vale destacar que o relatório fiscal apresenta diversas inconsistências na aplicação da alíquota base (RAT), variável de 1% a 3% de acordo com o CNAE do contribuinte (fls. 48/59). (...) 88. Com efeito, dentro de um mesmo exercício, a D. Autoridade Fiscal aplicou alíquotas diferentes para um mesmo estabelecimento dentro de um mesmo período, sem qualquer justificativa. 89. Por exemplo, para o CNPJ nº 33.372.251/0001-56 com o CNAE preponderante 4651.60.1, utilizou no período de 01/2016 a 04/2017 a alíquota de 1% para os meses de 05/2017 a 07/2017 aplicou equivocadamente a alíquota de 2%, alterando o CNAE para 4751.20.0, no mês 08/2017 voltou a adotar a alíquota de 1%, em seguida para os meses 09/2017 a 11/2017 aplicou a alíquota de 2% e no mês 12/2017 utilizou a alíquota 1%. 90. E nem se poderia alegar que a Autoridade Fiscal se valeu do quanto declarado pela própria Recorrente em GFIP, isto porque é dever da Fiscalização buscar a verdade real dos fatos. (...) 93. Conforme alegamos acima, a Autoridade Fiscal se valeu apenas e tão somente das informações declaradas em GFIP pela Recorrente para refazer os cálculos e reapurar o GILRAT ajustado pelo FAP supostamente devido para cada estabelecimento. Por outro lado, o trabalho que foi desenvolvido pela Recorrente e amplamente apresentado em tópico acima demonstra, com conjunto probatório robusto, que a Autoridade Fiscal deveria ter se aprofundado na análise dos estabelecimentos e atividades econômicas desenvolvidas por seus empregados para recalcular o GILRAT. (...) 95. Além disso, cumpre observar que em nenhum momento a D. Autoridade Fiscal ao efetuar o lançamento do Auto de Infração ora combatido consignou que estava lançando os créditos tributários para o fim de prevenir a decadência, o que não foi observado pela decisão recorrida que inovou o critério jurídico ao afirmar que o lançamento teria como propósito prevenir a decadência da cobrança. Ou seja, poderia ter entendido a Autoridade Fiscal que em razão do efeito suspensivo das contestações ao FAP o presente auto de infração seria lavrado para prevenir a decadência daqueles débitos, todavia,

como mencionado, não o fez.⁹⁶ Mas ainda assim, não haveria o que se falar em lançamento da multa de ofício. 97. Desta feita, por todos os ângulos que se analise, o lançamento é nulo e não observou os requisitos mínimos previstos no art. 142 e no art. 147, §2º, ambos do CTN, no art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235/1972, o princípio da reserva legal (art. 150, I da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional) e da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI da Constituição Federal), bem como da impossibilidade de exigência da multa de ofício (questão que será explorada no tópico a seguir).

Insurge-se contra a multa de ofício imposta. Afirma que havendo suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária ocorrida antes do início do procedimento de fiscalização, em razão de contestação administrativa quanto ao FAP atribuído à empresa, não cabe o lançamento da multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência.

Juntou planilhas intituladas “validação de cargos CBO e CANE” e “IBM Confidencial CNAE Revisado”, ao argumento de contar com cerca de 12.000 funcionários em seu quadro, desempenhando as mais diversas funções necessárias a manutenção de suas atividades e com diversas filiais espalhadas pelo país de forma a ser razoável que a auditoria, com a minúcia que lhe cabe, levasse algum tempo para ser concluída e é por este motivo que a Recorrente somente a apresenta neste momento aos autos. Pede o exame da documentação com lastro nos princípios da verdade material e do formalismo moderado.

O Recorrente assinala que:

16. Pois bem, para a revisão e recálculo do GILRAT ajustado pelo FAP do período de 2016 a 2017, a Recorrente revisou todos os CNAEs imputados aos seus estabelecimentos para que fosse possível identificar qual o CNAE preponderante para cada estabelecimento.

17. Para tanto, a Recorrente revisou e analisou as atividades desenvolvidas por todos os seus funcionários, no período indicado, e os CBOs a elas correspondentes.¹⁸ A partir da atividade e da CBO associada, a Recorrente identificou o CNAE associado. Com isso, a Recorrente concluiu o cruzamento “Atividade – CBO –CNAE”.

19. Passo seguinte, a Recorrente identificou os funcionários, em bases mensais, por estabelecimento, no período autuado, e apurou, a partir das atividades realizadas por eles, a CBO preponderante e em consequência, o CNAE preponderante.

20. Com isso, a Recorrente refez o cálculo do GILRAT ajustado pelo FAP do período autuado, considerando o CNAE preponderante identificado, o RAT a ele correspondente e o FAP extraído do site FAPWEB, e assim apurou um valor devido a título do GILRAT ajustado pelo FAP inferior ao próprio valor efetivamente recolhido pela Recorrente, no período de 2016 a 2017, ou seja, apurou um

recolhimento a maior de R\$ 687.552,39, conforme pode ser facilmente identificado na planilha anexa.

21. Assim, estamos agora diante de três situações: (i) valor efetivamente pago pela Recorrente em 2016 e 2017 (R\$ 35.392.334,96), (ii) valor apurado pela Autoridade Fiscal como devido para o mesmo período (R\$ 37.677.217,53) e (iii) valor revisado pela Recorrente para o período (R\$ 34.704.782,56).

22. Vejam, D. Conselheiros, que o trabalho de auditoria ora apresentado no processo não deixa margem a qualquer dúvida de que a autuação, apesar do empenho do Auditor Fiscal, infelizmente não contou com a riqueza de detalhes e minucia da revisão com que se dedicou a Recorrente

Subsidiariamente, pede seja determinado o recálculo das exigências.

VOTO

Conselheira Sonia de Queiroz Accioly, Relatora.

Sendo tempestivo e preenchidos os pressupostos de admissibilidade, conheço parcialmente do recurso e passo ao seu exame.

Verifica-se a preclusão com relação à alegação relativa irregularidade do lançamento, pelo fato de a D. Autoridade ter recalculado o *GILRAT ajustado pelo FAP devido, usando as informações fornecidas pela Recorrente em relação aos CNAEs dos estabelecimentos fiscalizados, mas utilizando os FAPs extraídos do FAPWEB com 4 (quatro) casas decimais, ao invés de duas como informado em GFIP*; (...) 30. Ocorre que, ao concluir a referida auditoria, a qual pode ser analisada nos documentos ora anexados (documento 01), a Recorrente foi surpreendida com o fato de que, na contramão do que entendeu a D. Autoridade, recolheu a maior o valor de R\$ 687.552,39.

As planilhas juntadas com a peça recursal, denominadas “validação de cargos CBO e CANE” e “IBM Confidencial CNAE Revisado”, também não serão conhecidas, pela preclusão probatória.

A preclusão processual é um elemento que limita a atuação das partes durante a tramitação do processo, imputando celeridade em prol da pretendida pacificação social.

De acordo com o art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 1972, os atos processuais se concentram no momento da impugnação, cujo teor deverá abranger “os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância, as razões e provas que possuir”, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante (art. 17 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Assim não é lícito inovar após o momento de impugnação para inserir tese de defesa diversa daquela originalmente deduzida na impugnação, ainda mais se o exame do

resultado tributário do Recorrente apresenta-se diverso do originalmente exposto, contrário a própria peça recursal, e poderia ter sido levantado na fase defensória.

As inovações devem ser afastadas por referirem-se a matéria não impugnada no momento processual devido.

Soma-se que, no recurso, o Recorrente não demonstrou a impossibilidade da apresentação, no momento legal, por força maior, decorrente de fato superveniente ou para contrapor a decisão recorrida.

Ao contrário, alega contar *com cerca de 12.000 funcionários em seu quadro, desempenhando as mais diversas funções necessárias a manutenção de suas atividades e com diversas filiais espalhadas pelo país de forma a ser razoável que a auditoria, com a minúcia que lhe cabe, levasse algum tempo para ser concluída e é por este motivo que a Recorrente somente a apresenta neste momento aos autos.*

As situações de exceção previstas no §4º, do art. 16, do Decreto 70.235/72 não se encontram contempladas, de forma que essas alegações não podem ser conhecidas.

E nem se diga que as alegações devam ser conhecidas em nome do preceito conhecido como verdade material ou do formalismo moderado.

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o princípio da verdade material e o formalismo moderado não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

A matéria deveria ter sido apresentada em sede de impugnação para que pudesse ser examinada em sede recursal, lembrando que desde a autuação 17/10/2018 até o término da fiscalização em 14/08/2020 e apresentação da impugnação em 28/09/2020 decorram quase que 24 meses.

Apesar de a alegação (não conhecida pela preclusão) ter sido feita no contexto de nulidade apresentada no recurso, fácil notar que a matéria é meritória, e diz respeito à apuração do tributo lançado. Assim, mesmo que não conhecida a alegação preclusa, insta examinar eventual vício gerador de nulidade da autuação.

Nulidades

Impõe-se destacar o artigo 142 do Código Tributário Nacional e os artigos 10 e 11 do Decreto 70.235/72, que estabelecem os requisitos de validade do lançamento, além daqueles previstos para os atos administrativos em geral:

Código Tributário Nacional

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.

Decreto 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do autuado;
- II - o local, a data e a hora da lavratura;
- III - a descrição do fato;
- IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;
- V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;
- VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art. 11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterá obrigatoriamente:

- I - a qualificação do notificado;
- II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;
- III - a disposição legal infringida, se for o caso;
- IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Parágrafo único. Prescinde de assinatura a notificação de lançamento emitida por processo eletrônico.

Também importa ressaltar os casos que acarretam a nulidade do lançamento, previstos no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, que regula o Processo Administrativo Fiscal:

Art. 59. São nulos:

- I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
- II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Da leitura dos dispositivos legais transcritos, depreende-se que ensejam a nulidade do lançamento os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Analizando o tema nulidades, a Professora Ada Pellegrini Grinover (As Nulidades do Processo Penal, 6º ed., RT, São Paulo, 1997, pp.26/27) afirma que o “*princípio do prejuízo constitui, seguramente, a viga mestra do sistema de nulidades e decorre da idéia geral de que as formas processuais representam tão somente um instrumento para correta aplicação do direito*”.

Feita a abordagem preliminar, vejamos as alegações.

Princípios constitucionais.

Cumpre observar, objetivamente, que a atividade do agente do fisco é absolutamente vinculada, ou seja, deve estrita obediência à lei e às normas infralegais. Desde que haja norma formalmente editada, encontrando-se em vigor, cabe o seu fiel cumprimento, em homenagem ao princípio da legalidade objetiva que informa o lançamento e o processo administrativo fiscal, sob pena de responsabilidade funcional.

Os princípios constitucionais são dirigidos ao legislador. Depois de formulada a norma, sua aplicação se impõe de forma objetiva, sem espaço para juízos discricionários por parte de quem a ela deve obediência.

O Auto de Infração descreveu, de maneira inequívoca, os fatos geradores da autuação.

Analizando-se o dispositivo inserto no art. 142, do CTN, conclui-se que o lançamento, ora guerreado, preencheu todos os requisitos essenciais elencados na lei.

Cumpre observar, outrossim, que a atividade do Agente Administrativo encontra-se vinculada à lei, não podendo ele furtar-se à sua aplicação por força da consideração de fatores ou princípios que extrapolam o direito positivo materializado.

Assim sendo, o ato administrativo tributário não pode ser maculado pela alegação de violação de princípios constitucionais, já que atendeu aos preceitos legalmente estabelecidos e exigiu tributo resultante da apuração de infrações bem descritas.

Mesmo que assim não fosse, cumpre mencionar que a descrição dos fatos constantes do auto de infração indica, de forma inequívoca, que a autoridade fiscal considerou

que a sujeição passiva da regra matriz de incidência tributária, relativa às infrações, era afeta ao Recorrente, motivo pelo qual intimou o sujeito passivo para que apresentasse justificativas.

O Recorrente teve resguardado o direito à sua defesa, conforme se observa da análise da peça de defesa e decisão de piso. Não houve prejuízo ou situação que ensejasse vício passível de anulação.

Sem razão, portanto, o Recorrente.

Nulidades alegadas

Segundo o Relato Fiscal:

Nos termos do disposto na Súmula do Superior Tribunal de Justiça – STJ nº 351, de 19/03/2008, no inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, no Ato Declaratório nº 11/2011, de 20/12/2011, e no Parecer PGFN/CRJ nº 2.120, de 2011, ambos aprovados pelo Ministro de Estado da Fazenda, no art. 72, § 1º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, no sentido de que a atribuição do grau de risco e respectiva alíquota do Seguro Contra Acidentes do Trabalho – SAT (na nomenclatura anterior à Lei nº 9.528, de 10 de dezembro de 1997 (DOU de 11/12/1997), que alterou a redação deste inciso, o RAT recebia o nome de Seguro Acidente de Trabalho (SAT)) deva ser realizada por estabelecimento, individualizado pelo CNPJ completo (14 dígitos), o cálculo do FAP, com vigência a partir de 2016, também será realizado por estabelecimento, CNPJ completo (14 dígitos).

1.12) Ante ao exposto, abaixo informamos o RAT Ajustado da empresa para os períodos de 2016 e 2017. Os respectivos valores dos FAP, foram obtidos através do Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil

CNPJ	Comp	CNAE Preponderante na GFIP	Rat a partir do CNAE preponderante na GFIP	FAP	Rat ajustado
33.372.251/0001-56	01/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	02/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	03/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	04/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	05/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	06/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	07/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	08/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	09/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	10/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	11/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	12/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	13/2016	4651601	1,00	1,0443	1,04
33.372.251/0001-56	01/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0001-56	02/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0001-56	03/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0001-56	04/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0001-56	05/2017	4751200	2,00	1,0438	2,09
33.372.251/0001-56	06/2017	4751200	2,00	1,0438	2,09
33.372.251/0001-56	07/2017	4751200	2,00	1,0438	2,09
33.372.251/0001-56	08/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0001-56	09/2017	4751200	2,00	1,0438	2,09
33.372.251/0001-56	10/2017	4751200	2,00	1,0438	2,09
33.372.251/0001-56	11/2017	4751200	2,00	1,0438	2,09
33.372.251/0001-56	12/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0001-56	13/2017	4651601	1,00	1,0438	1,04
33.372.251/0004-07	01/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	02/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	03/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	04/2016	4651601	1,00	0,9806	0,98
33.372.251/0004-07	05/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	06/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	07/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96

33.372.251/0004-07	08/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	09/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	10/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	11/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	12/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	13/2016	4751200	2,00	0,9806	1,96
33.372.251/0004-07	01/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	02/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	03/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	04/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	05/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	06/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	07/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	08/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	09/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	10/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	11/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	12/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0004-07	13/2017	4751200	2,00	0,98	1,96
33.372.251/0007-41	01/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	02/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	03/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	04/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	05/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	06/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	07/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	08/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	09/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	10/2016	4751200	2,00	0,9971	1,99
33.372.251/0007-41	01/2017	4751200	2,00	1,0133	2,03
33.372.251/0013-90	01/2016	4651601	1,00	0,5	0,50
33.372.251/0013-90	02/2016	4651601	1,00	0,5	0,50
33.372.251/0016-32	01/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	02/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	03/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	04/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	05/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	06/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	07/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	08/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	09/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	10/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	11/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	12/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79
33.372.251/0016-32	13/2016	9511800	3,00	0,5952	1,79

(...)

1.14) Intimou-se o contribuinte, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) e de Termos de Intimação Fiscal (TIF), cujas cópias ora anexamos, a apresentar, dentre outros, os seguintes documentos:

(...)

1.15) As GFIP consideradas por esta fiscalização, para efeitos da perda de espontaneidade pelo sujeito passivo, foram obtidas por meio de sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, tendo sido enviadas pelo contribuinte antes de 17/10/2018, data em que teve início este procedimento fiscal. Estas GFIPs estão discriminadas na planilha Anexo 3

(...)

CAPÍTULO 2 – Diferença de GIL-RAT e do Fator Acidentário de Prevenção (FAP)

(...)

2.4) A remuneração mensal total dos empregados foi obtida nas GFIPs declaradas pela empresa, obtidas por meio de sistema informatizado da Receita Federal do Brasil, conforme informado no item 1.15 do presente relatório.

(...)

- 2.6) Os RATs Ajustados para os períodos de 2016 e 2017 estão discriminados no item 1.12 desse Relatório Fiscal. Os respectivos valores dos FAP, foram obtidos através de Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil.
- 2.7) A planilha Anexo 1 demonstra a base de cálculo (massa salarial paga aos empregados: campo “Remuneração na GFIP”), discriminada por estabelecimento (campo “CNPJ”) e por competência (campo “Competência”). Esta base de cálculo foi obtida a partir das GFIPs declaradas pela empresa. Esta planilha demonstra ainda o valor da diferença entre o GILRAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido” e o GILRAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”), no campo “Diferença de Gilrat”.
- 2.7.1) O GIL-RAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido”) foi calculado pela multiplicação do RAT devido (campo “Rat devido (a partir do CNAE preponderante na GFIP)”) pelo FAP (campo “FAP”). O RAT devido foi determinado a partir do CNAE preponderante do estabelecimento obtido da GFIP. O valor do FAP foi obtido através de Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil.
- 2.7.2) O GIL-RAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”) foi calculado pela multiplicação da alíquota do RAT na GFIP (campo “Alíquota do RAT na GFIP”) pela alíquota do FAP na GFIP (campo “Alíquota do FAP na GFIP”).
- 2.7.3) A diferença de GIL-RAT (campo “Diferença de Gilrat”) foi calculada pela diferença entre o RAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido”) e o RAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”).
- 2.8) Os valores lançados nesta Infração são os valores da coluna “Valor não declarado e não pago” da planilha Anexo 1, que foram calculados pela multiplicação da remuneração total dos empregados declarada na GFIP (campo “Remuneração na GFIP”) pela diferença de GILRAT (campo “Diferença de Gilrat”).
- 2.9) Todos os valores foram lançados na Infração “2158 – Gilrat de Empregados Não Oferecido à Tributação”.

Na apuração dos valores, não se verificam mínimos indícios de vício ensejador de nulidade.

O Recorrente pode bem compreender a forma de cálculo, que considerou adequadamente as GFIP apresentadas. Como se extrai da autuação: *1.12) Ante ao exposto, abaixo informamos o RAT Ajustado da empresa para os períodos de 2016 e 2017. Os respectivos valores dos FAP, foram obtidos através do Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil (...) 2.7.2) O GIL-RAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”) foi calculado pela multiplicação da alíquota do RAT na GFIP (campo “Alíquota do RAT na GFIP”) pela alíquota do FAP na GFIP (campo “Alíquota do FAP na GFIP”). 2.7.3) A diferença de GIL-RAT (campo “Diferença de Gilrat”) foi calculada pela diferença entre o RAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido”) e o RAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”).*

A respeito da temática, o Colegiado de Piso assinalou que:

Quanto às diferenças do GILRAT ajustado apuradas e lançadas de ofício, convém pontuar inicialmente que o enquadramento no correspondente grau de risco com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, prevista no anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante, considerada como tal, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

É importante ressaltar que o enquadramento da atividade preponderante nos graus de risco leve, médio ou grave é feito com base no critério previsto nos §§ 3º e 4º do artigo 202 do RPS, e no inciso II do § 1º do artigo 72 da Instrução Normativa RFB 971/2009, ou seja, com base na atividade que ocupa o maior número de segurados empregados no estabelecimento e na tabela constante do Anexo V do Regulamento.

Assim, sendo o enquadramento de responsabilidade da empresa, não se pode acolher o questionamento da própria empresa quanto a ter o procedimento fiscal considerado os valores e informações por ela mesma declarados em GFIP. Não há dúvidas de que o lançamento do crédito tributário deve atentar para a verdade material dos fatos, contudo, cabia à autuada a obrigação de prestar informações corretas em suas GFIP.

De fato, como já dito, a matéria é meritória e não foi conhecida. O Recorrente insurge-se contra a alíquota FAP aplicada, que foi extraída dos sistemas da RFB.

Não há vício passível de anulação no lançamento.

Não se observa mínimos indícios de cerceamento à defesa. Aliás, é de se ressaltar que o direito de ampla defesa foi devidamente garantido ao Recorrente com abertura de prazo para apresentação de defesas ao lançamento, assim como o fez, bem como pela ciência de todos os demais atos processuais.

A autuação encontra-se plenamente motivada em todos os seus aspectos.

Desta forma, uma vez que todos os atos que ampararam a ação fiscal ocorreram em conformidade com as disposições normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e tendo a ação fiscal sido conduzida por servidor competente, em obediência aos requisitos do Decreto nº 70.235/1972, e **inexistindo prejuízo à defesa**, não se há de falar em nulidade do auto de infração. Rejeito, sob esses fundamentos, as preliminares de nulidade por vício no devido processo legal.

Mérito

O Recorrente foi autuado por inobservância das condições ao pagamento de PLR, especialmente por ofensa às condições afetas a periodicidade, patronal e GILRAT, e pelas diferenças de GILRAT de empregados, não oferecidos à tributação.

1 - Descumprimento do regramento ao pagamento de PLR - periodicidade

Inicialmente, vejamos aspectos a respeito da natureza jurídica da PLR.

O pagamento de participação nos lucros ou resultados objetiva uma maior a integração entre capital e trabalho.

Resultado de acordo entre patrão e empregados, os ajustes para pagamento de PLR devem ser reproduzidos em documento que defina as regras que presidiram o processo de negociação para pagamento de parcela do lucro ou do resultado alcançado, como forma de premiação aos empregados que se envolverem no alcance dos objetivos empresariais.

O pagamento de verbas a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR) e a incidência ou não de contribuições previdenciárias, vem despertando discussões ao longo dos anos no contencioso administrativo tributário.

A primeira temática, e talvez a mais importante, objeto discussões constantes no âmbito do julgamento administrativo tributário, diz respeito à natureza jurídica do comando constitucional. Afinal, trata-se de uma espécie de não incidência tributária constitucional ou de uma exclusão legal de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados, conhecido por PLR?

Os desdobramentos das respostas em um ou outro sentido são relevantes para o deslinde de diversas outras questões a respeito da temática.

Claro que a análise da tributação de contribuições previdenciárias incidente sobre o pagamento de valores a título de PLR deve partir do exame da Constituição Federal. Foi o legislador constitucional quem estabeleceu o direito dos trabalhadores à participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei, (inciso XI, do art. 7º, da CF/88).

Fundamentos Constitucionais;

Sob a ótica do STF (RE 636.899), o preceito contido no art. 7º, XI, da CF/88 não é autoaplicável, ou seja possui eficácia limitada, dependendo de lei regulamentadora para produzir a plenitude de seus efeitos, não comportando todos os elementos necessários à sua executoriedade.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

Extrai-se do Voto do Min. Dias Toffoli no RE 636.899, do STF, que:

Como decidido, nos autos do RE nº 569.441, o Plenário da Corte ratificou a sua jurisprudência da Corte no sentido de que o preceito contido no art. 7º, XI, da Constituição não é auto-aplicável e que a sua regulamentação se deu com a edição da Medida Provisória nº 794/94, convertida na Lei nº 10.101/2000.

Referida Lei nº 10.101/2000, regula a participação dos empregados nos lucros ou resultados da empresa, dispondo em seu art. 3º que essa participação não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista. Dando efetividade ao comando do art. 7º, VI, da Constituição, nos termos da lei regulamentadora, o art. 28, § 9º da Lei nº 8.212/91, exclui da base de incidência da contribuição previdenciária os valores recebidos pelo empregado, a título da participação nos lucros da empresa.

No mesmo sentido, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA TOMADORA DO SERVIÇO. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO INDIRETA ANTES DA LEI 9.711/98. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS DA EMPRESA. REQUISITOS DO ART. 2º DA LEI 10.101/2000. AUSÊNCIA DE NEGOCIAÇÃO COLETIVA PRÉVIA. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. SEST E SENAT. PREQUESTIONAMENTO. AUSÊNCIA. SÚMULA 282/STF.RECURSO DA FAZENDA NACIONAL:

5. Para que a verba paga pela empresa possa caracterizar-se como participação nos lucros e, consequentemente, tornar-se isenta da contribuição previdenciária, exige-se a observância de um dos procedimentos descritos no art. 2º da Lei 10.101/2000, vale dizer, comissão escolhida pelas partes ou acordo coletivo, devendo constar dos documentos decorrentes da negociação "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".

6. O não cumprimento desses requisitos impede que a verba paga seja considerada, para fins tributários, como participação nos lucros, razão por que sobre ela incidirá a contribuição previdenciária, dada sua natureza remuneratória.

(REsp 1216838/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/12/2011, DJe 19/12/2011)

A jurisprudência do CARF vem acompanhando os entendimentos dos tribunais superiores, no sentido de que o comando normativo constitucional tem eficácia limitada e submete-se às condições estabelecidas pelo legislador infraconstitucional, como se depreende dos Acórdãos 9202-009.907, de 22/09/2021; 9202-010.258, de 14/12/2021; 9202-009.919, de 22/09/2021; 9202.010.275, de 14/12/2021, dentre outros.

Fundamentos e Condições Legais;

Esta primeira afirmação conduz ao exame dos aspectos legais relativos ao pagamento de PLR.

De acordo com o previsto no art. 28 da Lei nº 8.212/1991, 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).

A legislação previdenciária é clara quando destaca, em seu art. 28, §9º, as verbas que não integram o salário de contribuição.

Art. 28 (...)

§ 9º 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;

O comando legal determina que o recebimento de verbas nos termos de a lei específica poderá garantir a não integração dos pagamentos no salário de contribuição, em absoluta ressonância com o comando constitucional.

Somente com o advento da Medida Provisória (MP) 794/94, convertida na Lei 10.101/2000, foram implementadas as condições indispensáveis ao exercício do direito à participação dos trabalhadores empregados no lucro das sociedades empresárias.

A Lei nº 10.101/00, ao dispor sobre as diretrizes do programa de participação dos lucros e resultados, estabeleceu em seu art. 2º, alguns requisitos a serem cumpridos, tais como:

a) negociação entre empresa e empregados mediante comissão escolhida por ambas as partes ou existência de convenção ou acordo coletivo;

b) fixação de regras claras e objetivas quanto aos direitos substantivos, das regras adjetivas e os 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: índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa; programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

O programa de participação dos lucros e resultados deve conferir ao empregado o direito de saber todos os riscos, vantagens e desvantagens em aderir ao regime, deixando sempre muito claras as regras e as metas que devem ser cumpridas para o recebimento da verba. E a lei

exige que nos instrumentos decorrentes da negociação constem as regras adjetivas do plano de PLR, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, para que o trabalhador possa saber, de antemão, como ele será avaliado e como será apurado o cumprimento das metas previamente estabelecidas, não se contentando a Lei com a mera divulgação, a posteriori, na internet ou em outro meio qualquer de comunicação da empresa, da consolidação dos resultados alcançados. Como se observa, o normativo confere enfoque proativo, no sentido de antecipar de maneira clara e precisa qual será efetivamente o mecanismo de avaliação dos trabalhadores quanto às metas estabelecidas e de qual será o critério e metodologia de apuração do cumprimento das metas estabelecidas no acordo, não sendo bastante a mera postura estática, retroativa, de apenas medir e relatar os resultados alcançados.

Natureza Jurídica

Como norma de eficácia limitada, condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos pelo legislador infraconstitucional, o exame do comando normativo traz à discussão, no contencioso administrativo tributário, a controvérsia relativa ao alcance da não incidência tributária de contribuições previdenciárias sobre os valores pagos a título de participação nos lucros e resultados: se constitucional ou legal.

Há julgados, como a decisão exarada no Acórdão 9202-003.368, que trazem entendimento no sentido de que a *Participação nos Lucros e Resultados, de fato, constitui uma verdadeira imunidade, eis que desvinculada da tributação das contribuições previdenciárias por força da Constituição Federal, em virtude de se caracterizar como verba eventual e incerta*. Ao enfoque da imunidade, os Conselheiros entenderam que os pagamentos a título de PLR *não devem observância aos rigores interpretativos insculpidos nos artigos 111, inciso II e 76, do CTN, os quais contemplam as hipóteses de isenção, com necessária interpretação restritiva da norma. Ao contrário, no caso de imunidade, a doutrina e jurisprudência consolidaram entendimento de que a interpretação da norma constitucional poderá ser mais abrangente, de maneira a fazer prevalecer a própria vontade do legislador constitucional ao afastar a tributação de tais verbas, o que não implica dizer que a PLR não deve observância ao regramento específico e que a norma constitucional que a prescreve é de eficácia plena*.

Neste mesmo sentido, o Acórdão 2402-006.978.

Entretanto, pondera-se que para a definição da natureza jurídica de normativo, em imune ou isentivo, não basta o mero exame da origem do comando legal. É preciso analisar seu alcance e conteúdo.

Ao tratar do tema imunidade tributária, Robson Maia Linsⁱ destaca ser a imunidade um obstáculo imposto pelo legislador constituinte às pessoas políticas de direito constitucional interno ao poder de tributar. Nesse sentido, a imunidade conduz a impossibilidade de incidência tributária, na medida em que não nasce a obrigação tributária.

Examinado o inciso XI, do art. 7º, da CF/88, observa-se que o comando não traz uma limitação à competência do legislador ordinário, ou suprime parcela do poder de tributar, como seria o alcance de um normativo de imunidade.

Ao contrário, observa-se que o comando legal conferiu ao ente tributante o poder de abrir mão de exigir tributo de determinado contribuinte em determinadas condições.

Como observa Paulo de Barros Carvalhoⁱⁱ, por ausência de critério da hipótese ou do consequente, haverá isenção tributária:

“O que o preceito de isenção faz é subtrair parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do consequente, podendo a regra de isenção suprimir a funcionalidade da regra-matriz tributária de oito maneiras distintas: (i) pela hipótese: i.1) atingindo-lhe o critério material, pela desqualificação do verbo; i.2) mutilando o critério material, pela subtração do complemento; i.3) indo contra o critério espacial; i.4) voltando-se para o critério temporal; (ii) pelo consequente, atingindo: ii.1) o critério pessoal, pelo sujeito ativo; ii.2) o critério pessoal, pelo sujeito passivo; ii.3) o critério quantitativo, pela base de cálculo; e ii.4) o critério quantitativo pela alíquota.”

O entendimento de que o comando legal inserto no inciso XI, do art. 7º, da CF/88, traz medida isentiva pode ser verificado no Acórdão 2201-004.060, de 05/02/2018, conforme trechos abaixo reproduzidos:

O artigo 7º da Carta da República, versando sobre os direitos dos trabalhadores, estabelece:

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;

De plano, é forçoso observar que os lucros e resultados decorrem do atingimento eficaz do desiderato social da empresa, ou seja, tanto o lucro como qualquer outro resultado pretendido pela empresa necessariamente só pode ser alcançado quando todos os meios e métodos reunidos em prol do objetivo social da pessoa jurídica foram empregados e geridos com competência, sendo que entre esses estão, sem sombra de dúvida, os recursos humanos.

Nesse sentido, encontramos de maneira cristalina que a obtenção dos resultados pretendidos e do consequente lucro foi objeto do esforço do trabalhador e portanto, a retribuição ofertada pelo empregador decorre dos serviços prestados por esse trabalhador, com nítida contraprestação, ou seja, com natureza remuneratória.

Esse mesmo raciocínio embasa a tributação das verbas pagas a título de prêmios ou gratificações vinculadas ao desempenho do trabalhador, consoante a disposição do artigo 57, inciso I, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, explicitada em Solução de Consulta formulada junto à 5^aRF (SC nº 28 – SRRF05/Disit), assim ementada:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PRÊMIOS DE INCENTIVO. SALÁRIO-DE-CONTRIBUIÇÃO.

Os prêmios de incentivo decorrentes do trabalho prestado e pagos aos funcionários que cumpram condições pré estabelecidas integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias e do PIS incidente sobre a folha de salários.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, I, a; CLT art. 457, §1º; Lei nº 8.212, de 1991, art. 28, I, III e §9º; Decreto nº 3.048, de 1999, art. 214, §10; Decreto nº 4.524, de 2002, arts. 2º, 9º e 50. (grifamos)

Porém, não só a Carta Fundamental como também a Lei nº 10.101, de 2000, que disciplinou a Participação nos Lucros e Resultados (PLR), textualmente em seu artigo 3º determinam que a verba paga a título de participação, disciplinada na forma do artigo 2º da Lei, “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 que afasta peremptoriamente a natureza salarial da mencionada verba.

Ora, analisemos as inferências até aqui construídas. De um lado, concluímos que as verbas pagas como obtenção de metas alcançadas tem nítido caráter remuneratório uma vez que decorrem da prestação pessoal de serviços por parte dos empregados da empresa. Por outro, vimos que a Constituição e Lei que instituiu a PLR afastam – textualmente – o caráter remuneratório da mesma, no que foi seguida pela Lei de Custo da Previdência Social, Lei nº 8.212, de 1991, que na alínea ‘j’ do inciso 9 do parágrafo 1º do artigo 28, assevera que não integra o salário de contribuição a parcela paga a título de “participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”

A legislação e a doutrina tributária bem conhecem essa situação. Para uns, verdadeira imunidade pois prevista na Norma Ápice, para outros isenção, reconhecendo ser a forma pela qual a lei de caráter tributário, como é o caso da Lei de Custo, afasta determinada situação fática da exação.

Não entendo ser o comando constitucional uma imunidade, posto que esta é definida pela doutrina como sendo um limite dirigido ao legislador competente. Tácio Lacerda Gama (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, Ed. Quartier Latin, pg. 167), explica:

"As imunidades são enunciados constitucionais que integram a norma de competência tributária, restringindo a possibilidade de criar tributos"

Ao recordar o comando esculpido no artigo 7º, inciso XI da Carta da República não observo um comando que limite a competência do legislador ordinário, ao reverso, vejo a criação de um direito dos trabalhadores limitado por lei.

Superando a controvérsia doutrinária e assumindo o caráter isentivo em face da expressa disposição da Lei de Custoio da Previdência, mister algumas considerações.

Luis Eduardo Schoueri (Direito Tributário 3^aed. São Paulo: Ed Saraiva. 2013. p.649), citando Jose Souto Maior Borges, diz que a isenção é uma hipótese de não incidência legalmente qualificada. Nesse sentido, devemos atentar para o alerta do professor titular da Faculdade de Direito do Largo de São Francisco, que recorda que a isenção é vista pelo Código Tributário Nacional como uma exceção, uma vez que a regra é que: da incidência, surja o dever de pagar o tributo. Tal situação, nos obriga a lembrar que as regras excepcionais devem ser interpretadas restritivamente.

Paulo de Barros Carvalho, coerente com sua posição sobre a influência da lógica semântica sobre o estudo do direito aliada a necessária aplicação da lógica jurídica, ensina que as normas de isenção são regras de estrutura e não regras de comportamento, ou seja, essas se dirigem diretamente à conduta das pessoas, enquanto aquelas, as de estrutura, prescrevem o relacionamento que as normas de conduta devem manter entre si, incluindo a própria expulsão dessas regras do sistema (ab-rogação)

Por ser regra de estrutura a norma de isenção “introduz modificações no âmbito da regra matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta” (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 25^a ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2013. p. 450), modificações estas que fulminam algum aspecto da hipótese de incidência, ou seja, um dos elementos do antecedente normativo (critérios material, espacial ou temporal), ou do consequente (critérios pessoal ou quantitativo).

Podemos entender, pelas lições de Paulo de Barros, que a norma isentiva é uma escolha da pessoa política competente para a imposição tributária que repercute na própria existência da obrigação tributária principal uma vez que ela, como dito por escolha do poder tributante competente, deixa de existir. Tal constatação pode, por outros critérios jurídicos, ser obtida ao se analisar o Código Tributário Nacional, que em seu artigo 175 trata a isenção como forma de extinção do crédito tributário.

Voltando uma vez mais às lições do Professor Barros Carvalho, e observando a exata dicção da Lei de Custoio da Previdência Social, encontraremos a exigência de que a verba paga a título de participação nos lucros e resultados

“quando paga ou creditada de acordo com lei específica” não integra o salário de contribuição, ou seja, a base de cálculo da exação previdenciária. Ora, por ser uma regra de estrutura, portanto condicionante da norma de conduta, para que essa norma atinja sua finalidade, ou seja impedir a exação, a exigência constante de seu antecedente lógico – que a verba seja paga em concordância com a lei que regula a PLR – deve ser totalmente cumprida.

Objetivando que tal determinação seja fielmente cumprida, ao tratar das formas de interpretação da legislação tributária, o Código Tributário Nacional em seu artigo 111 preceitua que se interprete literalmente as normas de tratem de outorga de isenção, como no caso em comento.

Importante ressaltar, como nos ensina André Franco Montoro, no clássico Introdução à Ciência do Direito (24^aed., Ed. Revista dos Tribunais, p. 373), que a:

“interpretação literal ou filológica, é a que toma por base o significado das palavras da lei e sua função gramatical. (...). É sem dúvida o primeiro passo a dar na interpretação de um texto. Mas, por si só é insuficiente, porque não considera a unidade que constitui o ordenamento jurídico e sua adequação à realidade social. É necessário, por isso, colocar seus resultados em confronto com outras espécies de interpretação”. (grifos nossos)

Nesse diapasão, nos vemos obrigados a entender que a verba paga à título de PLR não integrará a base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias se tal verba for paga com total e integral respeito à Lei nº 10.101, de 2000, que dispõe sobre o instituto de participação do trabalhador no resultado da empresa previsto na Constituição Federal.

Isso porque: i) o pagamento de verba que esteja relacionada com o resultado da empresa tem inegável cunho remuneratório em face de nítida contraprestação que há entre o fruto do trabalho da pessoa física e a o motivo ensejador do pagamento, ou seja, o alcance de determinada meta; ii) para afastar essa imposição tributária a lei tributária isentiva exige o cumprimento de requisitos específicos dispostos na norma que disciplina o favor constitucional.

Sob os contornos do alcance e conteúdo do comando, observa-se o distanciamento do conceito de regramento de imunidade.

Ao contrário, o exame da natureza jurídica do instituto conduz a afirmação de tratar-se de preceito isentivo condicionado ao cumprimento de requisitos legais, afirmação que conduz a desdobramentos, inclusive a respeito da metodologia legal à interpretação e aplicação da lei.

No sentido do comando legal trazer uma isenção condicionada, os Acórdãos 2402-006.071, de 03/04/2018; e 2201-004.072, de 05/02/2018.

Aplicação do Artigo 111 do CTN;

No ordenamento vigente, optou-se por estabelecer que as normas isentivas tributárias devam ser interpretadas de forma literal, conforme dispõe o art. 111, II do CTN.

Por razões de segurança, buscou-se impossibilitar que sejam conferidas interpretações extensivas ao limite das isenções, seja no que toca ao seu alcance ou ao seu acesso.

Segundo Ricardo Lobo Torresⁱⁱⁱ a interpretação literal consiste no limite da atividade do intérprete. Dessa maneira, o intérprete tem por início o texto do direito positivo, restando adstrito ao seu limite no sentido possível da expressão linguística.

Sob esta ótica, ampliar o sentido possível das palavras da lei, significa adentrar no campo da integração e da complementação do direito.

O legislador determinou que a atividade de interpretação das normas tributárias isentivas seja o mais limitada possível a intratextualidade, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade, como bem adverte Heleno Taveira Torres^{iv}.

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Nesse sentido, diz Hugo de Brito Machado, verbis:

“Há quem afirme que a interpretação literal deve ser entendida como interpretação restritiva. Isto é um equívoco. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos. Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição.”(MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 362)

O entendimento do STJ segue a mesma, e correta de garantismo do contribuinte, conforme se verifica dos seguintes Acórdãos abaixo transcritos, verbis: “6. A imposição da interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção (artigo 111, inciso II, do CTN) proscreve tanto a adoção de exegese ampliativa ou analógica, como também a restrição além da mens legis ou a exigência de requisito ou condição não prevista na norma isentiva (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1098981/PR, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 02.12.2010, DJe 14.12.2010)

Em outro julgado: “6. Não cabe ao intérprete restringir o alcance do dispositivo legal que, a teor do art. 111 do CTN, deve ter sua aplicação orientada pela interpretação literal, a qual não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.” (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp 1.468.436/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 01.12.2015, DJe 09.12.2015) Ou ainda: “4.

A interpretação a que se refere o art. 111 do CTN, é a literal, que não implica, necessariamente, diminuição do seu alcance, mas sim sua exata compreensão pela literalidade da norma.”(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça – STJ, REsp nº1.471.576/RS, Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2^a Turma, j. 27.10.2015, DJe 09.11.2015)

No Estado Democrático de Direito, os núcleos funcionais da segurança jurídica operam mediante as funções de certeza, confiabilidade e estabilidade sistêmicas. Por isso, a partir do binômio certeza e coerência, a confiabilidade funcional determina, operacionalmente, a normalidade do sistema, como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

A legalidade tributária classificadora e tipificante, nos casos de isenções, totais ou parciais, nos termos do art. 111, II do CTN, prescreve para o aplicador da norma tributária uma espécie de interpretação por paráfrases, numa expectativa de assegurar ao máximo uma tentativa de “única resposta correta”.(Deveras, pois, como observa Giuseppe Melis, o emprego de métodos ou argumentos interpretativos não tem qualquer função de correção ou exatidão da decisão. MELIS, Giuseppe. *L'Interpretazione nel diritto tributario*. Padova: CEDAM, 2003, p. 445.) Busca-se, assim, afastar a indeterminação e a incerteza (Cf. OTERO, Paulo. Legalidade e administração pública: o sentido da vinculação administrativa à juridicidade. Coimbra: Almedina, 2003, p. 961) (a dúvida interpretativa), na construção de sentidos e significados para os textos normativos.

(...)

A literalidade das isenções propõe-se a uma interpretação especificadora do texto. Sem dúvidas, este “método” constitui o ponto de partida para uma atividade de interpretação das normas tributárias, i.e., em modo restritivo, o mais limitado possível, pela intratextualidade à qual se reduz, evitando-se a contextualidade e a intertextualidade tão próprios da interpretação extensiva.

A interpretação extensiva da decisão administrativa ou da judicial, pode significar uma tentativa de ampliar o campo material de incidência do tributo, por mero dirigismo interpretativo. Assim como a restritiva busca reduzir o acesso ao benefício da isenção. O art. 111 do CTN, neste sentido, concorre para a afirmação do princípio da certeza do direito, ao exigir uma interpretação “literal”, cujo resultado há de ser especificador do conteúdo da lei isentiva.

(...)

Ao assim determinar, o legislador empregou uma locução imperativa com sentido de ordenar um comando a ser seguido, sem dar opções à aplicação de interpretação diversa da indicada no enunciado. O modelo de interpretação especificadora pretende dirigir a aplicação dos incentivos nos limites entabulados pelo legislador, sem restrição ou ampliação, conforme o valor da certeza.

(...)

O Código Tributário Nacional, ao criar essa exceção à regra geral da interpretação “livre”, ao exigir que a interpretação deva ser literal no caso dos textos de incentivos, ou seja, sem expansão de significação, estatui uma proteção ao contribuinte, o que poucos dão exato sentido. E esta proteção consiste em não se suprimir direito ao benefício, com redução das suas possibilidades.

Para Thomas Bustamante e Henrique Napoleão Alves^v:

A norma exige, dessa forma, entre outras condutas e posturas interpretativas, o respeito aos sentidos compreendidos nas “convenções interpretativas”(BAYÓN, Juan Carlos. “Derecho, convencionalismo y controversia”, in: NAVARRO, Pablo E.; REDONDO, María Cristina (orgs.). La relevancia del derecho: Ensayos de filosofía jurídica, moral y política. Barcelona: Gedisa, 2002 (57-92), p. 77) existentes no contexto situacional em que o dispositivo se aplica (convenções essas que se manifestam no conteúdo das disposições empregadas pelo legislador, na jurisprudência constitucional acerca do sentido dos princípios fundamentais do Direito, nos enunciados da dogmática jurídica e da doutrina consolidada etc.), de sorte a se evitar surpresas e incoerências na construção do Direito pela Administração e pelo Poder Judiciário.

Exige ainda, por derradeiro, um respeito ao ponto de vista do administrado, por meio da proteção de sua confiança, que se manifesta concretamente na proteção da “continuidade da ordem jurídica”, da “proteção da continuidade, do ponto de vista material”, das situações jurídicas consolidadas, da “fidelidade do sistema à justiça” e da “proteção da disposição concreta ou do investimento” realizado pelos contribuintes (DERZI, Misabel Abreu Machado. Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2009, p. 592-593).

(...)

Podemos perceber claramente, ante às considerações acima, que o art.111 do CTN, embora renegado, mal compreendido ou criticado pela grande maioria dos juristas pátrios, conserva uma relevância normativa não desprezível no sistema jurídico brasileiro contemporâneo.

Sem eliminar a importância dos cânones e métodos de interpretação ordinários, a norma que se extrai dessa disposição legal exige (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento a contrário se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) que se adote, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, a que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da segurança jurídica. Essa tríade de deveres argumentativos define, portanto, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.

Diz-se que o método literal de interpretação, isoladamente utilizado, mostra-se inadequado para ao objetivo da plena compreensão da norma. Entretanto, esta foi a opção do legislador, em prol da segurança jurídica como garantia de concretização de direitos e liberdades fundamentais.

Neste sentido, deve-se compreender que o regramento do art. 111 do CTN proíbe a interpretação extensiva ou restritiva da legislação tributária, que disponha sobre as matérias nele relacionadas.

Vejamos, então, cada as alegações trazidas em sede recursal:

- descumprimento da regra de periodicidade dos pagamentos.

Vejamos o que constou do Relato Fiscal:

CAPÍTULO 4 – Pagamento de Participação nos Lucros ou Resultados a Empregados da Empresa

(...)

4.2) O fato gerador das contribuições apuradas foi o pagamento de remunerações a segurados empregados a título de PLR, as quais deveriam ter sido consideradas pelo contribuinte como integrantes da base de cálculo de contribuições previdenciárias, mas não o foram.

4.3) As contribuições apuradas, decorrentes das remunerações pagas aos segurados empregados pelos serviços prestados ao contribuinte, foram as seguintes:

a) Contribuições previdenciárias da empresa para o FPAS e para o financiamento dos benefícios concedidos em razão da incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT);

b) Contribuições para outras entidades: Salário Educação, INCRA, SENAC, SESC e SEBRAE.

4.4) Competências do Débito : 05/2016, 06/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 10/2017, 11/2017 e 12/2017.

(...)

4.6) DA PERIODICIDADE DO PAGAMENTO

A periodicidade de pagamento da PLR não pode ser inferior a um trimestre civil ou superior a duas vezes no mesmo ano civil. A Lei 10.101/00, conforme o §2º de seu artigo 3º, permite a antecipação de PLR, desde que respeitada a referida periodicidade, in verbis:

(...)

Verificou-se nas Folhas de Pagamento (MANAD) da empresa a ocorrência de pagamento de rubrica relativa ao pagamento de PLR (rubrica 3682 – “PART LUCROS E RESULTADOS”) a diversos segurados empregados em 2016 e 2017).

4.7) O PLR pago a alguns empregados em 2016 e 2017 violou a regra da periodicidade de pagamento da PLR, uma vez que o período entre os pagamentos foi inferior a um trimestre civil ou ocorreu mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil.

4.8) Para não violar a regra da periodicidade do pagamento da PLR, que não admite pagamentos em período inferior a um trimestre civil, bem como mais de 2 (dois) pagamentos no mesmo ano civil, a empresa, ao efetuar pagamentos sob a rubrica 3682 – “PART LUCROS E RESULTADOS” a alguns empregados mais de uma vez no mesmo trimestre civil, deveria ter considerado como integrante do salário de contribuição desses empregados a parte paga a título de PLR na segunda e terceira ocorrência no mesmo trimestre civil, informando esses valores em GFIP e realizando o recolhimento das respectivas contribuições previdenciárias.

(...)

4.10) A planilha Anexo 2.1 relaciona os empregados que receberam PLR violando a regra da periodicidade de pagamento de PLR. Esta planilha apresenta as seguintes informações: CNPJ do estabelecimento (campo “CNPJ”), competência do pagamento da PLR (campo “Comp”), matrícula do empregado (campo “Cód Trab”), nome do empregado (campo “Nome”), número de inscrição do trabalhador (campo “NIT”), valor da PLR recebido pelo empregado nesta competência (campo “Provento”) e a informação do motivo da violação regra da periodicidade (campo “Motivo”), que tem os seguintes valores possíveis: “trimestre”, “ano”, “trimestre e ano” e o valor em branco quando não viola a regra da periodicidade.

4.10.1) A planilha Anexo 2.2 tem as mesmas informações que a planilha Anexo 2.1, mas somente com as linhas da planilha Anexo 2.1 que apresentam violação da regra da periodicidade, ou seja, campo “Motivo” com valores : “trimestre”, “ano” e “trimestre e ano”.

4.10.2) A planilha Anexo 2.3 tem as mesmas informações que a planilha Anexo 2.2, ordenadas por estabelecimento e competência e totalizadas por estabelecimento/competência.

4.11) Face ao não atendimento dos requisitos da lei específica a que se refere a alínea “j” do § 9º do art. 28 da Lei nº 8.212/91, combinado com o § 10 do art. 214 do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, procedeu-se neste auto de infração ao lançamento dos valores de PLR pagos violando as regras de periodicidade.

O Recorrente admite ter feito vários pagamentos, que alega terem decorrido de acertos, e que, segundo o seu entendimento, não viciariam o PLR isento.

A respeito da temática, ressalta-se que o §2º do artigo 3º da Lei nº 10.101/2000, vedo o pagamento em mais de 2 (duas vezes) no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil, sem distinguir entre pagamento ou acerto/complemento.

O regramento legal não exceta espécies de pagamentos, como os ditos acertos, e o comando interpretativo impede que o aplicador da lei amplie ou restrinja seu alcance.

A respeito do assunto, C. CSRF, no Acórdão 9202-008.248, de 22/10/2019, estabeleceu que:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 30/11/2008

(...)

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do §2º do art. 3º da Lei 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos de PLR e não apenas em relação as parcelas excedentes.

Neste Acórdão decidiu-se que o descumprimento da periodicidade imposta pela lei macula todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR.

"Não obstante este Conselheiro já ter, no passado, acompanhado voto condutor no sentido indicado pelo paradigma, é dizer, admitindo-se a incidência somente sobre as parcelas pagas em desacordo com a periodicidade prevista na lei, melhor apreciando o tema, e em especial atentando-se para as razões de decidir do aresto vergastado, sou levado a admitir que o descumprimento da periodicidade imposta resulta em macular todos os pagamentos realizados supostamente a título de PLR. Mesmo porque, como bem assinalou aquele relator, admitindo-se que os pagamentos àquele título pudessem se dar "meio de acordo com a lei", estar-se-ia oportunizando que eventuais pagamentos de abono, prêmio, gratificação ou comissão pudessem estar sendo efetuados como se PLR fossem.

Ou seja, a periodicidade imposta pela lei tem como propósito garantir que a PLR não venha a substituir ou a complementar a remuneração devida ao empregado.

Em recente julgado desta Turma (Acórdão 9202-007.697, de 27/03/2019), a então Relatora, aderindo ao voto do relator na Câmara baixa, firmou o entendimento de que "ao pagar mais de duas vezes, descharacterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte". Confira-se:

Ou seja, da transcrição dos trechos muito bem delineados pelo julgador a quo, não se trata de mera diferença. Ademais, o legislador é claro quando descreve que no art. 3º que a PLR não deve substituir ou complementar a remuneração, vedando o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores em

periodicidade inferior a um semestre ou mais de duas vezes no mesmo ano civil. Descabido nesse caso, qualquer interpretação de que as parcelas acima do limite legal, visa complementar.

Assim, ao pagar mais de duas vezes, des caracterizado encontra-se todo o PLR do contribuinte, razão pela qual deve ser tributado em sua totalidade. Dessa forma, em relação ao PLR, entendo que restou descumprido o requisito da periodicidade assim como já apreciado pela Turma a quo.

Nesse mesmo sentido os julgados a seguir:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS (PLR). PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.101, de 2000, que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias em relação a todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas em relação às parcelas excedentes. Acórdão 9202-008.081, de 20/8/19.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS. PAGAMENTO EM PERIODICIDADE INFERIOR À FIXADA EM LEI. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO.

O pagamento de PLR em periodicidade inferior àquela prevista em lei específica conduz à incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos a esse título. Acórdão 9202-007.875, de 22/5/19.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101/2000 que descreve a vedação do pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de contribuição previdenciária em relação a todos os pagamentos feitos a título de PLR. Acórdão 9202-007.663, de 26/3/19.

PLR. PERIODICIDADE SEMESTRAL. VEDAÇÃO DE PAGAMENTO EM MAIS DE DUAS PARCELAS. REQUISITOS DA LEI Nº 10.101/2000. INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOBRE A TOTALIDADE DAS PARCELAS

É vedado o pagamento de PLR em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, sendo que os dois requisitos são cumulativos. O pagamento fora dos limites temporais dá natureza de complementação salarial à totalidade das verbas pagas a título de participação nos lucros ou resultados. Acórdão 9202-007.012, de 20/6/18

No mesmo sentido, o Acórdão nº 9202-011.176, de 19/03/2024, com ementas abaixo reproduzidas:

PLR. PROGRAMA DE PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.ACORDO DISCUTIDO E FIRMADO APÓS O INÍCIO DO PERÍODO DE AFERIÇÃO.

Constitui requisito legal que as regras do acordo da PLR sejam estabelecidas previamente, de sorte que os acordos discutidos e firmados após o início do período de aferição acarretam a inclusão dos respectivos pagamentos no salário de contribuição.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS. PERIODICIDADE MÁXIMA. DESCUMPRIMENTO. NATUREZA REMUNERATÓRIA DE TODAS AS PARCELAS.

O descumprimento do § 2º, do art. 3º, da Lei nº 10.101, de 2000, que veda o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR) em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil, implica incidência de Contribuições Previdenciárias sobre todos os pagamentos efetuados a esse título e não apenas sobre as parcelas excedentes.

Como dito, a interpretação literal determina que o texto normativo seja aplicado no limite da intratextualidade, sendo vedada ampliação ou redução do seu alcance.

À época do fato gerador, ainda não vigia o regramento hoje inserto no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissivo de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalide exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma.

E nem se diga que esta norma tem cunho meramente interpretativo.

Segundo prescreve o CTN:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116.

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

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

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

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

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

A respeito da temática, Leandro Paulsen lei interpretativa (PAULSEN, Leandro, Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017) assinala que:

“Apesar da cláusula ‘em qualquer caso’, cremos que o texto se refere à lei realmente interpretativa, isto é, que revela o exato alcance da lei anterior, sem lhe introduzir gravame novo, nem submeter à penalidade por ato que repousou o entendimento anterior” (BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi).

(...)

⇒ Lei interpretativa. A situação das leis interpretativas é a seguinte: a) constituem leis novas e, portanto, como tal devem ser consideradas; b) se meramente esclarecerem o sentido de outra anterior, não estarão inovando na ordem jurídica, de maneira que nenhuma influência maior terão, senão de esclarecimento para os agentes públicos e contribuintes, se no seu texto constar aplicação retroativa à data da lei interpretada; c) esta retroatividade será meramente aparente, vigente que estava a lei interpretada; d) somente subsistirá o preceito supostamente retroativo se a interpretação que der à lei anterior coincidir com a interpretação que lhe der o Judiciário; e) do contrário, havendo qualquer agravação na situação do contribuinte, será considerada ofensiva ao princípio da irretroatividade das leis, merecendo atenção, ainda, o princípio da anterioridade comum ou especial no que diz respeito à criação e majoração de tributos.

(...)

“Expressamente interpretativa”, todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas” (BALEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 670, atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi).

A atual determinação inserida no §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002, permissiva de que a inobservância à periodicidade estabelecida no § 2º do art. 3º invalide exclusivamente os pagamentos feitos em desacordo com a norma, não esclarece o sentido do termo periodicidade, mas estabelece benefício ao contribuinte, na medida em que retira da incidência tributária apenas os pagamentos excedentes.

Desta forma, o §8º, do art. 2º, da Lei 10.101/2002 não é aplicável a fatos geradores anteriores à lei que o estabeleceu, face a interpretação literal determinada pelo art. 111, do CTN, afastado entendimento de regramento interpretativo.

Examinando a temática, o Colegiado de Piso assinalou que:

A fiscalização entendeu que a Participação nos Lucros ou Resultados - PLR foi paga em desacordo com a legislação vigente, tendo a autuada impugnado o lançamento sob a alegação de que os pagamentos foram feitos em conformidade com o ordenamento jurídico que rege a matéria.

(...)

Assim, verificando-se a infringência legal, não é possível acolher o argumento da autuada de que os pagamentos foram realizados em conformidade com o acordo coletivo no qual foi pactuado o programa de PLR, vez que a natureza normativa da qual são dotados tais instrumentos não se sobrepõe às regras estabelecidas na legislação tributária.

Feitas tais considerações, é fato incontrovertido que a autuada efetuou pagamentos sem observância da limitação legal nos casos apontados pela fiscalização.

A respeito, não socorre à autuada o argumento de que tais casos representam exceções decorrentes de erros de cálculo ou transferências de empregados entre estabelecimentos.

O fato gerador da obrigação tributária principal é representado pela situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (CTN, artigo 114) e considera-se ocorrido desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (CTN, artigo 116, I).

Assim, verificado o pagamento em desacordo com a legislação (Lei 10.101/2000, artigo 3º, § 2º) e, havendo previsão legal de que tal infração resulta na inclusão de tais valores na base de cálculo das contribuições devidas (Lei 8.212/91, artigo 28, § 9º, “j”), a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício deve ser efetuada como efetivamente o foi.

A constatação de que a inobservância da regra legal representou exceção, pois, ocorreu em uma pequena parcela de casos, não interfere no trabalho fiscal realizado, vez que os valores apurados e o crédito tributário constituído levaram em conta apenas os casos em que observada a irregularidade.

Assim, em relação ao pagamento irregular de PLR, deve ser mantido o crédito tributário lançado de ofício, inclusive no que se refere às contribuições destinadas a outras entidades e fundos (Terceiros) incidentes sobre a mesma base de cálculo.

Correta a Decisão de Piso, acolhidos seus fundamentos como razão de decidir.

O Relatório Fiscal e seus anexos não indicam as datas dos pagamentos, mas o Recorrente confirma ter efetuado pagamentos em número superior ao de 2 (duas vezes) no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a um trimestre civil para alguns empregados, por conta de acertos.

Neste sentido, e acolhidos os fundamentos do R. Acórdão Recorrido e da Jurisprudência acima referida, cumpre considerar o descumprimento do requisito legal que não permite pagamentos em mais de 2 (duas) vezes no mesmo ano civil e em periodicidade inferior a 1 (um) trimestre civil, de forma a considerar a natureza salarial da totalidade das verbas pagas a

título de participação nos lucros ou resultado nos períodos lançados, tanto com relação à contribuição previdenciária quanto para as contribuições aos terceiros.

Resta mantida a autuação neste aspecto.

2 - GILRAT de empregados não oferecido à tributação

O Recorrente assinala que a exigibilidade do valor complementar da Contribuição ao GILRAT ajustado pelo FAP está suspensa por força de impugnação ao FAP no período autuado. 85. No mais, cumpre ressaltar que o valor imputado à cobrança é incorreto. A certeza em relação ao montante exigido é característica intrínseca ao lançamento tributário. Assim, o não cumprimento das formalidades essenciais (intrínsecas) aos atos de lançamento, tais como a liquidez e a certeza do montante exigido, torna-os nulos, gerando a obrigação para a Autoridade julgadora de cancelá-lo de ofício. 86. A fim tornar mais claro esse fato, a Recorrente pagamentos foram realizados a maior, havendo um crédito superior a seiscentos mil reais. Vale ressaltar que nessa auditoria a Recorrente utilizou os mesmos padrões adotados pela Autoridade Lançadora, aplicando 4 (quatro) casas decimais, tal como disponibilizado no sistema FAPWEB. 87. Outrossim, vale destacar que o relatório fiscal apresenta diversas inconsistências na aplicação da alíquota base (RAT), variável de 1% a 3% de acordo com o CNAE do contribuinte (fls. 48/59).(...) 88. Com efeito, dentro de um mesmo exercício, a D. Autoridade Fiscal aplicou alíquotas diferentes para um mesmo estabelecimento dentro de um mesmo período, sem qualquer justificativa. 89. Por exemplo, para o CNPJ nº 33.372.251/0001-56 com o CNAE preponderante 4651.60.1, utilizou no período de 01/2016 a 04/2017 a alíquota de 1% para os meses de 05/2017 a 07/2017 aplicou equivocadamente a alíquota de 2%, alterando o CNAE para 4751.20.0, no mês 08/2017 voltou a adotar a alíquota de 1%, em seguida para os meses 09/2017 a 11/2017 aplicou a alíquota de 2% e no mês 12/2017 utilizou a alíquota 1%. 90. E nem se poderia alegar que a Autoridade Fiscal se valeu do quanto declarado pela própria Recorrente em GFIP, isto porque é dever da Fiscalização buscar a verdade real dos fatos. (...) 93. Conforme alegamos acima, a Autoridade Fiscal se valeu apenas e tão somente das informações declaradas em GFIP pela Recorrente para refazer os cálculos e reapurar o GILRAT ajustado pelo FAP supostamente devido para cada estabelecimento. Por outro lado, o trabalho que foi desenvolvido pela Recorrente e amplamente apresentado em tópico acima demonstra, com conjunto probatório robusto, que a Autoridade Fiscal deveria ter se aprofundado na análise dos estabelecimentos e atividades econômicas desenvolvidas por seus empregados para recalcular o GILRAT. (...) 95. Além disso, cumpre observar que em nenhum momento a D. Autoridade Fiscal ao efetuar o lançamento do Auto de Infração ora combatido consignou que estava lançando os créditos tributários para o fim de prevenir a decadência, o que não foi observado pela decisão recorrida que inovou o critério jurídico ao afirmar que o lançamento teria como propósito prevenir a decadência da cobrança. Ou seja, poderia ter entendido a Autoridade Fiscal que em razão do efeito suspensivo das contestações ao FAP o presente auto de infração seria lavrado para prevenir a decadência daqueles débitos, todavia, como mencionado, não o fez. 96. Mas ainda assim, não haveria o que se falar em lançamento da multa de ofício. 97. Desta feita, por todos os ângulos que se analise, o lançamento é nulo e não

observou os requisitos mínimos previstos no art. 142 e no art. 147, §2º, ambos do CTN, no art. 10, inciso V do Decreto nº 70.235/1972, o princípio da reserva legal (art. 150, I da Constituição Federal e art. 97 do Código Tributário Nacional) e da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI da Constituição Federal), bem como da impossibilidade de exigência da multa de ofício (questão que será explorada no tópico a seguir).

Insurge-se contra a multa de ofício imposta. Afirma que havendo suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária ocorrida antes do início do procedimento de fiscalização, em razão de contestação administrativa quanto ao FAP atribuído à empresa, não cabe o lançamento da multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência

Segundo o Acórdão Recorrido:

Quanto às diferenças do GILRAT ajustado apuradas e lançadas de ofício, convém pontuar inicialmente que o enquadramento no correspondente grau de risco com base na Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, prevista no anexo V do Regulamento da Previdência Social – RPS, aprovado pelo Decreto 3.048/99, é de responsabilidade da empresa, devendo ser feito mensalmente, de acordo com sua atividade econômica preponderante, considerada como tal, aquela que tenha o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

É importante ressaltar que o enquadramento da atividade preponderante nos graus de risco leve, médio ou grave é feito com base no critério previsto nos §§ 3º e 4º do artigo 202 do RPS, e no inciso II do § 1º do artigo 72 da Instrução Normativa RFB 971/2009, ou seja, com base na atividade que ocupa o maior número de segurados empregados no estabelecimento e na tabela constante do Anexo V do Regulamento:

(...)

Assim, sendo o enquadramento de responsabilidade da empresa, não se pode acolher o questionamento da própria empresa quanto a ter o procedimento fiscal considerado os valores e informações por ela mesma declarados em GFIP. Não há dúvidas de que o lançamento do crédito tributário deve atentar para a verdade material dos fatos, contudo, cabia à autuada a obrigação de prestar informações corretas em suas GFIP.

Em seguida, quanto ao efeito suspensivo decorrente da impugnação ao FAP, dispõe a Instrução Normativa RFB 971/2009:

(...)

A autuada demonstra conhecer a legislação de regência, citando e transcrevendo este trecho da IN RFB 971/2009, bem como outras normas que tratam da matéria. Contudo, a interpretação que dá aos dispositivos legais é equivocada, pois, o que se deve entender é que a suspensão proposta pela norma não obsta a

lavratura das autuações, tampouco que se desenvolva o trâmite do respectivo processo administrativo, incluindo-se decisão administrativa que ora se produz.

Nesse sentido, conforme o § 16, prevalece a obrigação de informar em GFIP o GILRAT ajustado de acordo FAP que lhe foi atribuído, retificando as GFIP apenas se a decisão ao final lhe for favorável. Na esteira deste pensamento, confira-se entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF:

(...)

E, sendo declarado em GFIP o GILRAT ajustado de acordo com o FAP atribuído, uma vez impugnada tal atribuição, na hipótese de o sujeito passivo não obter êxito em sua pretensão, caberá a exigência da multa de mora, conforme parte final do § 17 do artigo 72 da IN RFB 971/2009, com remissão ao artigo 403 da mesma norma .

Porém, não sendo declarado em GFIP o GILRAT ajustado de acordo com o FAP atribuído, terá lugar a multa de ofício prevista no artigo 44, I da Lei 9.430/96

(...)

E outra não pode ser a conduta da autoridade fiscal responsável pelo lançamento de ofício, pois este traduz-se em ato administrativo de conteúdo vinculado e obrigatório, na forma do parágrafo único do artigo 142 do CTN:

(...)

No caso dos autos, em se tratando de lançamento para prevenir a decadência, a autuada invoca o disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96:

Art 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

(...)

O citado dispositivo legal faz remissão aos incisos IV e V do artigo 151 do CTN, assim redigidos:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

(...)

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

Verifica-se, portanto, que as hipóteses em que é afastada a multa de ofício tratam especificamente de situações não relacionadas ao caso em questão. Aqui, a suspensão da exigibilidade não decorre dos incisos IV ou V, mas sim da situação contemplada no inciso III do mesmo artigo de lei (III - as reclamações e os

recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo), não estando abrangida pelo artigo 63 da Lei 9.430/96.

Nesse sentido, a Súmula CARF 17, também citada na impugnação, limita-se aos já vistos casos contemplados nos incisos IV e V do artigo 151 do CTN:

(...)

Assim, correto o lançamento do crédito tributário a partir das informações declaradas em GFIP pela autuada, e ainda que pendente questionamento relacionado ao FAP atribuído, não havendo que se falar no afastamento da multa de ofício aplicada.

De acordo com as disposições constantes especificamente nos parágrafos §§ 3º a 5º do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, verifica-se ser de responsabilidade da empresa o enquadramento nos correspondentes graus de risco, para fins de recolhimento da contribuição ao RAT, de acordo com a sua atividade econômica preponderante em cada estabelecimento que tenha número de CNPJ, ou seja, aquela que concentra o maior número de segurados empregados e trabalhadores avulsos.

Art. 202. A contribuição da empresa, destinada ao financiamento da aposentadoria especial, nos termos dos arts. 64 a 70, e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho corresponde à aplicação dos seguintes percentuais, incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a qualquer título, no decorrer do mês, ao segurado empregado e trabalhador avulso:

(...)

§ 3º Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos. (Redação dada pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

§ 3º-A Considera-se estabelecimento da empresa a dependência, matriz ou filial, que tenha número de Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ próprio e a obra de construção civil executada sob sua responsabilidade. (Incluído pelo Decreto nº 10.410, de 2020)

Nesse sentido é o entendimento pacífico do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, após reiterados julgados a respeito da matéria editou a Súmula 351, com o seguinte teor:

SÚMULA Nº 351

A alíquota de contribuição para o Seguro de Acidente do Trabalho (SAT) é aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pelo seu CNPJ, ou pelo grau de risco da atividade preponderante quando houver apenas um registro.

Por sua vez, uma vez constatado erro no autoenquadramento, o § 6º do referido artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999, assim estabelece:

(...)

§ 6 Verificado erro no auto-enquadramento, a Secretaria da Receita Previdenciária adotará as medidas necessárias à sua correção, orientará o responsável pela empresa em caso de recolhimento indevido e procederá à notificação dos valores devidos. (Redação dada pelo Decreto nº 6.042, de 2007).

O artigo 72 da Instrução Normativa RFB nº 971 de 2009 repisa a regra do artigo 202 do Decreto nº 3.048 de 1999.

Não cabe, assim, ao Recorrente alegar que a Autoridade Fiscal se valeu do quanto declarado em GFIP, e que a Fiscalização deveria buscar a verdade real dos fatos.]

O Relatório Fiscal esclarece que:

2.7) A planilha Anexo 1 demonstra a base de cálculo (massa salarial paga aos empregados: campo “Remuneração na GFIP”), discriminada por estabelecimento (campo “CNPJ”) e por competência (campo “Competência”). Esta base de cálculo foi obtida a partir das GFIPs declaradas pela empresa. Esta planilha demonstra ainda o valor da diferença entre o GILRAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido” e o GILRAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”), no campo “Diferença de Gilrat”.

2.7.1) O GIL-RAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido”) foi calculado pela multiplicação do RAT devido (campo “Rat devido (a partir do CNAE preponderante na GFIP)”) pelo FAP (campo “FAP”). O RAT devido foi determinado a partir do CNAE preponderante do estabelecimento obtido da GFIP. O valor do FAP foi obtido através de Sistema Informatizado da Receita Federal do Brasil.

2.7.2) O GIL-RAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”) foi calculado pela multiplicação da alíquota do RAT na GFIP (campo “Alíquota do RAT na GFIP”) pela alíquota do FAP na GFIP (campo “Alíquota do FAP na GFIP”).

2.7.3) A diferença de GIL-RAT (campo “Diferença de Gilrat”) foi calculada pela diferença entre o RAT ajustado devido (campo “Gilrat ajustado devido”) e o RAT ajustado declarado pela empresa na GFIP (campo “Gilrat ajustado na GFIP”).

2.8) Os valores lançados nesta Infração são os valores da coluna “Valor não declarado e não pago” da planilha Anexo 1, que foram calculados pela multiplicação da remuneração total dos empregados declarada na GFIP (campo “Remuneração na GFIP”) pela diferença de GILRAT (campo “Diferença de Gilrat”).

2.9) Todos os valores foram lançados na Infração “2158 – Gilrat de Empregados Não Oferecido à Tributação”.

Correta a autuação e a fundamentação do Colegiado de Piso, acolhidas como razão de decidir.

Neste sentido, o Acórdão 2201-010.447, de 04/04/2023, com ementas parcialmente reproduzidas abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SAT/GILRAT. ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO. POSSIBILIDADE.

A contribuição da empresa para o financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), incidente sobre as remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, possui alíquota variável (1%, 2% ou 3%), aferida pelo grau de risco desenvolvido em cada empresa, individualizada pela atividade preponderante de cada CNPJ.

O enquadramento nos correspondentes graus de risco é de responsabilidade da contribuinte, devendo ser feito mensalmente com base na CNAE, competindo à Receita Federal rever, a qualquer tempo, o autoenquadramento realizado pelo contribuinte e, verificado erro em tal tarefa, proceder à notificação dos valores eventualmente devidos.

O Recorrente assinala que a autuação não conta com liquidez e exigibilidade do crédito tributário, havendo dúvidas a respeito das rubricas que compõem o seu valor.

Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro, Constituição e código tributário comentados à luz da doutrina e da jurisprudência – 18. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017) examinando a temática liquidez e certeza, assinala que

Existência, exigibilidade e exequibilidade do crédito tributário. Com o surgimento da relação jurídico-tributária, decorrente da incidência da norma tributária impositiva sobre o fato gerador, tem-se por existentes o débito e o crédito tributário. Apenas quando formalizada (documentada) a sua existência e liquidez, porém, é que o Fisco pode opor o crédito tributário ao contribuinte, dele exigindo o seu cumprimento. Diz-se, então, que o crédito ganha exigibilidade, no sentido de o Fisco poder agir perante o contribuinte exigindo-lhe o pagamento. Na hipótese de inadimplemento por parte do contribuinte, o Fisco pode encaminhar o seu crédito devidamente formalizado e, portanto, exigível, para inscrição em dívida ativa, de modo a produzir o título executivo extrajudicial que lhe dará exequibilidade: a certidão de dívida ativa.

– O crédito tributário, uma vez constituído pelo lançamento, é, por definição, líquido e certo e exigível.

Daí, o crédito tributário é líquido e certo e exigível.

Resta, portanto, mantido o lançamento pelas duas infrações, afastadas as alegações recursais.

Contestação do FAP e efeito suspensivo

O Recorrente alega que a exigibilidade do valor complementar da Contribuição ao GILRAT ajustado pelo FAP está suspensa por força de impugnação ao FAP no período autuado.

Vejamos a abordagem conferida pelo Colegiado de 1^a Instância:

Em seguida, quanto ao efeito suspensivo decorrente da impugnação ao FAP, dispõe a Instrução Normativa RFB 971/2009:

Art. 72. (...)

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999.

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável.

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendolhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403.

(...)

A autuada demonstra conhecer a legislação de regência, citando e transcrevendo este trecho da IN RFB 971/2009, bem como outras normas que tratam da matéria. Contudo, a interpretação que dá aos dispositivos legais é equivocada, pois, o que se deve entender é que a suspensão proposta pela norma não obsta a lavratura das autuações, tampouco que se desenvolva o trâmite do respectivo processo administrativo, incluindo-se decisão administrativa que ora se produz.

Nesse sentido, conforme o § 16, prevalece a obrigação de informar em GFIP o GILRAT ajustado de acordo FAP que lhe foi atribuído, retificando as GFIP apenas se a decisão ao final lhe for favorável. Na esteira deste pensamento, confira-se entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

A temática não é nova neste Conselho.

Conforme Acórdão CARF 2402-012.225, de 3 de outubro de 2023, de Relatoria da Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, com ementas e fundamentação parcialmente reproduzidas abaixo:

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO (FAP). TEMA 554 DO STF.

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto 3.048/99 (RPS) atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, CRFB/88), devendo ser mantido o lançamento realizado para cobrar às diferenças de recolhimentos devidas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher a preliminar suscitada no recurso voluntário interposto e, no mérito, negar-lhe provimento

(...)

Nesse sentido, “*o efeito suspensivo aplicado à contestação administrativa do FAP não impede que haja a lavratura do Auto de Infração para a constituição do crédito tributário relativo à contribuição para o GILRAT decorrente da diferença entre o FAP que foi atribuído ao contribuinte pela Previdência Social e aquele que foi por ele declarado em GFIP, tendo por consequência apenas a impossibilidade de se buscar a satisfação coativa, via execução fiscal, do crédito tributário lançado, antes que seja definida em caráter definitivo, no âmbito administrativo, a questão do FAP aplicável ao contribuinte*” (Acórdão nº 2301-010.813).

Portanto, nesse ponto, correto o lançamento quanto aos valores relativos à diferença da alíquota RAT recolhida a menor pelo contribuinte em decorrência da utilização do Fator Acidentário Previdenciário – FAP incorreto.

No mesmo sentido o Acórdão CARF 2401-011.598, com ementas abaixo reproduzidas:

Acórdão nº 2401-011.598, Sessão de 6 de março de 2024

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2013 a 31/12/2017

(...)

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO PELA EMPRESA. GRAU DE RISCO CONFORME ATIVIDADE PREPONDERANTE. REENQUADRAMENTO PELA FISCALIZAÇÃO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

Considera-se preponderante a atividade que ocupa, em cada estabelecimento da empresa, o maior número de segurados empregados e de trabalhadores avulsos.

No caso de erro no autoenquadramento da atividade econômica preponderante da empresa e respectivo risco de acidente do trabalho, a fiscalização procederá ao lançamento de ofício das diferenças de valores devidos.

RAT. FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. CONTESTAÇÃO ADMINISTRATIVA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. CABIMENTO.

O efeito suspensivo aplicado à contestação administrativa do FAP não impede que haja a lavratura do Auto de Infração para a constituição do crédito tributário relativo à contribuição para o RAT decorrente da diferença entre o FAP que foi atribuído ao contribuinte pela Previdência Social e aquele que foi por ele declarado em GFIP, tendo por consequência apenas a impossibilidade de se buscar a satisfação coativa, via execução fiscal, do crédito tributário lançado, antes que seja definida em caráter definitivo, no âmbito administrativo, a questão do FAP aplicável ao contribuinte.

Ademais, a exigibilidade do crédito tributário resta suspensa por força do art. 151, III, do CTN.

Sem razão, o Recorrente neste aspecto.

Multa de Ofício – Prevenção da Decadência

Segundo o Relato Fiscal:

1.6) Este procedimento fiscal teve como objeto a verificação do cumprimento da legislação previdenciária, por todos os estabelecimentos ativos da empresa, com relação à:

1.6.1) verificar o pagamento de PLR com inobservância de requisitos legais para a isenção de contribuições previdenciárias: cumprir o requisito temporal imposto pela legislação para pagamento da parcela, ou seja, ser pago no máximo 2 vezes ao longo do ano e não mais do que uma vez em um trimestre civil a um mesmo empregado;

1.6.2) verificar a declaração a menor do valor devido a título de contribuições de GILRAT, tanto por FAP declarado a menor, como aposição de alíquota RAT inferior à aplicável ao código CNAE dos estabelecimentos informados em GFIP;

1.6.3) verificar a possibilidade de o sujeito passivo ter submetido à tributação previdenciária, sobre a folha de pagamento, parcela inferior à correta, uma vez que a maior parte de seus estabelecimentos estão informados com códigos CNAE que não são desonerados;

1.6.4) verificar a possibilidade de o sujeito passivo ter submetido à tributação previdenciária valores menores do que os devidos, pois a empresa apresenta recolhimentos sob código de valores de contribuições previdenciárias retidos na fonte, o que pode também não ser compatível com a desoneração;

1.6.5) verificar remunerações de contribuintes individuais constantes em DIRF, mas possivelmente omitidos em GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e de Informações à Previdência Social (INSS).

(...)

1.14) Intimou-se o contribuinte, através do Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF) e de Termos de Intimação Fiscal (TIF), cujas cópias ora anexamos, a apresentar, dentre outros, os seguintes documentos:

(...)

5.1) Os valores das contribuições previdenciárias apuradas no presente processo não foram declarados em GFIP.

5.2) Por fim, cumpre salientar que incide, sobre o valor devido do principal do tributo lançado, juros de mora equivalentes à variação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, conforme artigo 61, parágrafo 3º, combinado com o artigo 5º, parágrafo 3º, todos da lei nº 9430, de 27/12/1996 (DOU de 30/12/1996).

5.3) Tendo em vista que os fatos geradores das contribuições lançadas no presente processo ocorreram na vigência da Lei nº 11.941, de 27/05/2009 (DOU de 28/05/2009), que introduziu o artigo 35-A na Lei nº 8.212/1991, deve ser aplicada no presente lançamento a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), conforme disposto no inciso I do artigo 44 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996 (DOU de 30/12/1996), com a redação dada pela Lei nº 11.488, de 15/06/2007 (DOU de 15/06/2007).

(...)

7.1) O presente procedimento fiscal foi instaurado por ordem contida no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização – TDPF - F nº 07.1.85.00-2018-00128-3, de emissão da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro (Demac/RJ) em 01/10/2018 e tem por finalidade a fiscalização de tributos / contribuições previdenciárias.

7.2) O TDPF indicado recebeu sucessivas prorrogações, mantendo sua validade no decorrer do procedimento fiscal.

7.3) O procedimento fiscal teve início em 17/10/2018, com o recebimento do Termo de Início de Procedimento Fiscal – TIPF pelo contribuinte, através do seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), Dossiê de Atendimento nº 10010.026376/1018-62.

7.3.1) Do total de documentos apresentados pela empresa no curso da fiscalização, procurou-se juntar ao presente processo administrativo, apenas aqueles diretamente relacionados com as infrações aqui referidas e úteis ao entendimento da matéria tributável.

7.3.2) A fiscalização ateve-se exclusivamente aos fatos descritos neste relatório fiscal, ressalvando-se o direito da Fazenda Nacional de proceder a novos exames, em surgindo fatos novos que os justifiquem.

(...)

7.9) Na presente Ação Fiscal foram lavradas as seguintes Infrações, resumidamente descritas a seguir. As mesmas encontram-se, também, relacionadas no Termo de Encerramento Consolidado – TEC.

Comprot	Débito	Assunto	Competências
16539-720.003/2020-87	Empresa - Empregados	Diferença de Gilrat e FAP	01/2016 a 12/2016 e 13/2016 e 01/2017 a 12/2017 e 13/2017
16539-720.003/2020-87	Empresa - Empregados	PLR	05/2016, 06/2016, 10/2016, 11/2016, 12/2016, 10/2017, 11/2017 e 12/2017.

Em sede de Impugnação, o Recorrente trouxe a seguinte afirmação:

61. E nem se alegue que o referido lançamento teria apenas o condão de prevenir a decadência, uma vez que ainda estão pendentes de análise os processos administrativos em que se discute o FAP aplicável.

62. Além disso, cumpre observar que em nenhum momento a D. Autoridade Fiscal ao efetuar o lançamento do Auto de Infração ora combatido consignou que estava lançando os créditos tributários para o fim de prevenir a decadência. Ou seja, poderia ter entendido a Autoridade Fiscal que em razão do efeito suspensivo das contestações ao FAP o presente auto de infração seria lavrado para prevenir a decadência daqueles débitos

Examinando a alegação, o Colegiado de Piso assinalou que:

No caso dos autos, em se tratando de lançamento para prevenir a decadência, a autuada invoca o disposto no artigo 63 da Lei 9.430/96:

(...)

Verifica-se, portanto, que as hipóteses em que é afastada a multa de ofício tratam especificamente de situações não relacionadas ao caso em questão. Aqui, a suspensão da exigibilidade não decorre dos incisos IV ou V, mas sim da situação contemplada no inciso III do mesmo artigo de lei (III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo), não estando abrangida pelo artigo 63 da Lei 9.430/96.

De fato, equivocou-se o Colegiado de Origem ao afirmar que o lançamento decorreu de prevenção decadencial.

Essa situação não consta do Relato Fiscal e o Recorrente afirma na defesa *que em nenhum momento a D. Autoridade Fiscal ao efetuar o lançamento do Auto de Infração ora combatido consignou que estava lançando os créditos tributários para o fim de prevenir a decadência.*

Agora, em sede recursal, o Recorrente busca o afastamento da multa de ofício. Afirma que havendo suspensão da exigibilidade da contribuição previdenciária ocorrida antes do início do procedimento de fiscalização, em razão de contestação administrativa quanto ao FAP atribuído à empresa, não cabe o lançamento da multa de ofício na constituição de crédito tributário destinado a prevenir a decadência.

O questionamento administrativo no Ministério da Previdência não impede o lançamento , e nem a imposição de multa

Mais uma vez, afirma-se: o lançamento não deu para prevenir a decadência. Sendo assim, não há óbice a aplicação da multa regulamentar. Inexiste informação de que o lançamento tenha ocorrido após concessão de medida liminar em mandado de segurança, ou medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

A meu ver, o questionamento administrativo no Ministério da Previdência não impede o lançamento , e nem a imposição de multa. Veja-se o que prescrevia a IN RFB 971/2009.

Instituição Normativa RFB 971/2009:

Art. 72. (...)

§ 14. As alíquotas das contribuições sociais referidas no inciso II do caput serão reduzidas em até 50% (cinquenta por cento) ou aumentadas em até 100% (cem por cento), em razão do desempenho da empresa em relação à sua respectiva atividade, aferido pelo Fator Acidentário de Prevenção - FAP de que trata o art. 202-A do Decreto nº 3.048, de 1999.

§ 15. O FAP atribuído às empresas poderá ser contestado perante o órgão competente no Ministério da Previdência Social, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data de sua divulgação oficial.

§ 16. O processo administrativo de que trata o § 15 tem efeito suspensivo até decisão final da autoridade competente, ficando o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável.

§ 17. No caso de decisão definitiva contrária ao sujeito passivo, no processo administrativo de que trata o § 15, eventuais diferenças referentes ao FAP deverão ser recolhidas no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência da decisão, sendolhes aplicados os acréscimos legais previstos nos arts. 402 e 403.

A IN RFB 971/2009 determinava o efeito suspensivo do FAP majorado, ficando, entretanto, o contribuinte obrigado a informar em GFIP o FAP que lhe foi atribuído e a retificar as declarações caso a decisão lhe seja favorável. Essa circunstância não impede o lançamento com todos os seus contornos, nem se traduz em lançamento para prevenir decadência.

O efeito suspensivo atribuído pela norma ao processo de contestação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) consiste na suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente e só adquire operatividade e utilidade para o contribuinte após o lançamento, ficando a cobrança do tributo suspensa a partir deste ato até o deslinde do processo administrativo perante o órgão competente. Inexistindo as hipóteses previstas no art. 63 da Lei nº 9.430/96 é devida a multa de ofício.

A autuação ora examinada foge aos contornos da Súmula CARF 17, abaixo reproduzida:

Súmula CARF n° 17

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 383, de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Doutro lado, a multa de 75% foi regularmente aplicada, na forma do ordenamento vigente.

Da leitura do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, extrai-se que a exigência da multa de ofício tem caráter punitivo e não meramente moratório e é bastante ampla, abrangendo os casos de falta de pagamento, falta de declaração, insuficiência de recolhimento e hipóteses de declaração inexata.

Neste sentido, o Acórdão CARF nº 2201-009.296, de 05/10/2021, com ementas abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2012 a 31/12/2015

FATOR ACIDENTÁRIO DE PREVENÇÃO - FAP. CONTESTAÇÃO. EFEITO SUSPENSIVO. EXTENSÃO.

O FAP atribuído às empresas pelo antigo Ministério da Previdência Social poderá ser contestado perante o Departamento de Políticas de Saúde e Segurança Ocupacional da Secretaria de Políticas de Previdência Social do Ministério da Previdência Social, no prazo de trinta dias da sua divulgação oficial.

O efeito suspensivo atribuído pela norma ao processo de contestação do Fator Acidentário de Prevenção (FAP) consiste na suspensão da exigibilidade do crédito tributário correspondente e só adquire operatividade e utilidade para o contribuinte após o lançamento, ficando a cobrança do tributo suspensa a partir deste ato até o deslinde do processo administrativo perante o órgão competente.

Também, o Acórdão 2202-009.337, 8 de novembro de 2022, de Relatoria do Conselheiro Mário Hermes Soares Campos, com ementas e fundamentação abaixo reproduzidas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

(...)

GILRAT. AUTOENQUADRAMENTO.

O contribuinte deve informar mensalmente, por meio da GFIP, a sua atividade econômica preponderante e a respectiva alíquota de Gilrat correspondente ao grau de risco de sua atividade.

O fato da lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave", não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica, preconizado no art. 5º, inc. II, e da legalidade tributária, art. 150, I, ambos da Constituição da República.

(...)

MULTAS. LANÇAMENTO. ATIVIDADE VINCULADA.

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória, uma vez detectada a ocorrência da situação descrita na lei como necessária e suficiente para ensejar o fato gerador da obrigação tributária, cabe à autoridade tributária proceder ao lançamento, com os devidos acréscimos legais, não havendo permissivo legal que autorize a dispensa do lançamento, uma vez presente a hipótese caracterizadora de sua cobrança.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, exceto quanto aos argumentos de defesa relativos a erros e ilegalidades na atribuição do FAP 2014; impossibilidade de majoração de índices do FAP 2014; alegações de ilegalidades e inconstitucionalidades de leis e decretos e ofensa aos princípios da isonomia e referibilidade; e na parte conhecida, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mário Hermes Soares Campos – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sara Maria de Almeida Carneiro Silva, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Sonia de Queiroz Accioly, Leonam Rochade Medeiros, Christiano Rocha Pinheiro, Samis Antônio de Queiroz, Martin da Silva Gesto e Mário Hermes Soares Campos (relator)

(...)

[VOTO]

(...)

Alegações de Impossibilidade de Cobrança de Multa de Ofício em Razão da Suspensão da Exigibilidade das Contribuições

Quanto à alegação de impossibilidade de cobrança de multa de ofício em razão da suspensão da exigibilidade das contribuições, não assiste razão à Recorrente, vez que a multa de ofício integra o crédito tributário e decorre de norma cogente.

Com efeito, assim pugna o art. 44 da Lei nº 9.430/1996:

(...)

O art. 202B, § 3º., do Decreto n. 3.048, de 1999, prevê que o processo administrativo de que trata o FAP atribuído às empresas tem efeito suspensivo, implicando, exclusivamente, na impossibilidade de cobrança, pela Administração

Tributária, durante o trâmite da discussão administrativa. Entendimento este que converge com o disposto no art. 151, III, do CTN, não havendo, todavia, óbice à constituição do crédito tributário, inclusive para se evitar o transcurso do prazo fatal da decadência.

(...)

A partir de 2014, foi estabelecido procedimento específico para as situações de contestação ao índice FAP, nos termos do art. 72, §§ 15 a 17, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.453, de 24 de fevereiro de 2014

(...)

Da leitura dos dispositivos infralegais acima transcritos, depreende-se que não há vedação, expressa ou tácita, à imposição da multa de ofício, mas apenas à cobrança do crédito tributário constituído (incluída a multa), em face da suspensão decorrente da contestação do índice FAP, vez que incontestável, na espécie, que a Recorrente não recolheu, nem sequer declarou, a parcela acrescida à alíquota RAT pelo FAP.

Ademais, destaco que a suspensão da exigibilidade das contribuições (ou de qualquer outro tributo), em virtude de processo administrativo pendente de julgamento definitivo, não é hipótese de afastamento da incidência de multa de ofício, tendo em vista inexistir previsão legal nesse sentido, observando-se que, no caso concreto, não se aplica nem o art. 63 da Lei nº 9.430, de 1996, nem o Enunciado nº 17 de Súmula CARF, vez que não há notícia nos autos de concessão de medida liminar em mandado de segurança, nem de concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial (art. 151, IV e V, do CTN).

Em outras palavras, não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência apenas quando a exigibilidade estiver suspensa, na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN, e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. Situação esta não verificada nos presentes autos.

Desse modo, em se tratando de lançamento de ofício, deve ser mantida a multa de 75%, aplicada por força do art. 35-A da Lei nº 8.212/1991, combinada com art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, não havendo previsão legal para sua redução ou afastamento.

Recálculo do lançamento

Relativamente ao pedido de diligência para recálculo do lançamento, lastreado em dita auditoria apresentada pelo Recorrente no Recurso, insta ressaltar que os documentos juntados apenas em sede recursal, inovatórios, não foram conhecidos em razão da preclusão. Pelo mesmo motivo, não se conheceu da alegação afeta às alíquotas FAP, apresentada apenas em sede recursal.

Considerando que o pleito fundamenta-se na documentação e argumentação não conhecida, resta indefrido o pedido.

Doutro lado, a deficiência da defesa na apresentação de provas, sob responsabilidade do contribuinte, não implica a necessidade de realização de diligência com o objetivo de produzir essas provas, eis que tanto a diligência quanto a perícia destinam-se à formação da convicção do julgador, devendo limitar-se ao aprofundamento de investigações sobre o conteúdo de provas já incluídas no processo ou ao confronto de elementos de prova também já incluídos nos autos, não podendo ser utilizada para suprir a ausência de provas que já poderiam ter sido juntadas à impugnação.

E nem se diga que o pedido deva ser deferido em nome do preceito conhecido como verdade material.

Os princípios de direito têm a finalidade de nortear os legisladores e juízes de direito na análise da constitucionalidade de lei. Não obstante, essa finalidade não alcança os aplicadores da lei, adstritos à legalidade, como são os julgadores administrativos.

Assim é que o conhecido princípio da verdade material não tem o condão de derrogar ou revogar artigos do ordenamento legal, enquanto vigentes.

Sem razão o Recorrente no pedido subsidiário.

Desta forma, resta indefrido o pedido.

Doutrina/Jurisprudência

Quanto à jurisprudência trazida aos autos, é de se observar o disposto no artigo 506 da Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, que estabelece que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”. Não sendo parte nos litígios objetos dos Acórdãos, o interessado não pode usufruir dos efeitos das sentenças ali prolatadas, posto que os efeitos são “inter partes” e não “erga omnes”.

Assim, as decisões administrativas, mesmo que reiteradas, doutrina (onde se inclui o Parecer Jurídico inserido no recurso) e, também, a jurisprudência não têm efeito vinculante em relação às decisões proferidas pelos Órgãos Julgadores Administrativos, não sendo normas complementares, como as tratadas o art. 100 do CTN, motivo pelo qual não vinculam as decisões das instâncias julgadoras.

CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente do recurso, exceto da insurgência contra a alíquota FAP aplicada, e na parte conhecida, por negar provimento ao recurso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sonia de Queiroz Accioly

DECLARAÇÃO DE VOTO

O Conselheiro Thiago Buschinelli Sorrentino

Senhora Presidente, peço licença para divergir pontualmente, em relação à alegada quebra da temporalidade ou da periodicidade do pagamento de valores a título de Participação nos Lucros e Resultados – PLR.

Segundo a exauriente narrativa constante do relatório, os valores tidos por extemporâneos foram creditados em função da necessidade de correção do cálculo ou da apuração das quantias efetivamente titularizadas. O reparo de inexatidões materiais não implica apuração suplementar, isto é, destinada a aumentar os valores efetivamente devidos aos empregados, mas, antes, busca tão-somente complementar, quer dizer, entregar ao titular a quantia legal e contratualmente efetivamente devida no âmbito do PLR.

Nesse contexto, entendo que a palavra *pagamento*, presente no §2º do artigo 3º da Lei 10.101/2000, não significa *creditado*, nem *adimplido*, ou, noutro dizer, pertinente ao ato material de entrega de moeda ou de disponibilização de valores monetários (como uma transferência bancária). *Pagamento* se refere ao ciclo de apuração dos requisitos para constituição da relação jurídica que torna o empregado credor de parcela dos lucros e dos resultados da pessoa jurídica, sendo a *disponibilização econômica ou jurídica* das quantias apenas o elemento final de adimplemento.

Além de tal interpretação puramente analítica do texto, se considerarmos que o direito à participação nos lucros e nos resultados é uma garantia constitucional, e, portanto, o respectivo tratamento deve equivaler à imunidade, seria contrário à própria efetividade do mecanismo a criação de um obstáculo idiosincrático ao respectivo adimplemento integral. Diante da atração de (indevida) tributação, criar-se-ia um estímulo ou um incentivo à conduta tendente a não identificação e à não correção de erros que prejudicassem o trabalhador.

Assim, sem prejuízo de desenvolvimento mais adequado em momento oportuno, renovo meu pedido de licença, para dissentir pontualmente, e dar parcial provimento ao recurso, para restabelecer tão-somente a aplicação do regime da PLR sobre as quantias creditadas após o período de apuração regular, em decorrência da complementação por correção de erros e de inexatidões no cálculo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino

ⁱ LINS, Robson Maia. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, São Paulo, Noeses, 2019, pg 292 e ss

ⁱⁱ CARVALHO, Paulo de Barros. DIREITO TRIBUTÁRIO LINGUAGEM E MÉTODO. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 593

ⁱⁱⁱ TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de Interpretação e Integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

^{iv} TORRES, Héleno Taveira. *Interpretação literal das isenções é garantia de segurança jurídica*, publicado no Conjur de 20/05/2020

^v ALVES, H. N.; BUSTAMANTE, T. R. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012